Um manual que reúne
2.300
itens de concursos, realizados por mais de
80
bancas examinadoras

[EDUARDO SABBAG]

Manual de Direito TRIBUTÁRIO

De acordo com a EC 75/2013
e com as mais recentes
decisões do STJ e do STF

6ª edição

2014

De acordo com a EC 75/2013
e com as mais recentes
decisões do STJ e do STF

6ª
edição

2014

Dedico esta obra à Dina, esposa e companheira,
que compartilha comigo os tantos momentos de
felicidade de nossa vida em comum.

Dedico, também, à Jamile e à Rania,
frutos do nosso amor, que tornam
nossas vidas mais cheias de sentido.

AGRADECIMENTOS

Muitos apoiaram a feitura desta obra; outros tantos incentivaram-na; vários compartilharam as horas de trabalho; todos torceram pelo sucesso.

Deixo registrados meus sinceros agradecimentos aos que, de perto ou não, deram sua real contribuição para que o Manual "acontecesse".

De mais a mais, registro o meu "muito obrigado", em especial:

– aos dedicados pesquisadores e monitores da Equipe, pelas incontáveis horas de dedicação: Camila, Christian, Gustavo, Juliana, Michel, Michele, Rina, Samir e Tiago;

– às minhas secretárias, Junia e Patrícia, pela competência e amizade;

– à minha assistente, Paula, pelo valioso auxílio e comprometimento;

– às exímias produtoras editoriais Roseli e Juliana, pelo profissionalismo, e a toda a equipe Know-how;

– aos caros amigos, Jônatas e Lígia, pela competência e apoio irrestritos;

– ao estimado Luiz Roberto (Saraiva), pela amizade e, sobretudo, pela idealização do projeto, desde seu nascedouro, e pela confiança nele, até o seu encerramento;

– aos meus queridos pais e irmãos, pelo apoio incondicional;

– e, acima de tudo, a Deus, que me dá saúde e coragem para escrever.

São Paulo, novembro de 2013.
Eduardo de Moraes Sabbag

NOTA DO AUTOR À SEXTA EDIÇÃO

É com imensa alegria que chegamos, em 2014, a esta sexta edição do Manual de direito tributário. A obra vem se destacando por superar, ano a ano, o sucesso da edição precedente, com o aumento do seu alcance entre os concursandos, estudantes de graduação e pós-graduação e operadores do Direito em geral. Impressionou-nos, mais uma vez, o fato de a obra continuar mantendo a sua liderança no segmento editorial, afeto ao Direito Tributário, permanecendo entre os livros de Direito mais vendidos do País. Tal fato nos enche de orgulho e faz com que o nosso empenho na melhoria do material seja cada vez maior.

Nesta edição, procedemos à correção de pequenas e naturais falhas da edição anterior e mantivemos as características técnicas, didáticas e de conteúdo que qualificam o livro.

Como destaque, inserimos o capítulo dedicado à "Imunidade musical", à luz da novel EC 75/2013. Ademais, atualizamos detalhadamente a obra com a jurisprudência (e súmulas) do STF e STJ, até a data de finalização dos trabalhos desta edição (nov. 2013), permitindo ao nobre leitor uma afinada sintonia entre a doutrina e a produção mais recente dos Tribunais Superiores. A título de exemplo, tratamos, nesta 6ª edição, dos seguintes temas atuais e retumbantes: "Progressividade do ITCMD" (STF, fev. 2013); "ICMS e o fornecimento de água encanada" (STF, abr. 2013); "Imunidade tributária e o imóvel vago, sem edificação" (STF, mar. 2013); "Imunidade recíproca e a Casa da Moeda do Brasil" (STF, jun. 2013); "Imunidade recíproca e a Companhia de Saneamento de Alagoas (CASAL)" (STF, out. 2013); entre vários outros. Além disso, trouxemos temas que complementaram a obra, tais como: "Imunidade de imprensa e o princípio da não cumulatividade no insumo (papel)"; "Contribuição de melhoria e a desapropriação"; "Não incidência do ICMS no caso da mera consignação de veículos por agência de automóveis"; "taxa de calçamento"; entre outros.

Desse modo, a presente edição ratifica o nosso propósito de ensinar a doutrina e a jurisprudência de maneira didática, sem renunciar ao aprofundamento teórico, ofertando, ainda, uma quantidade bastante significativa de testes de concursos públicos (cerca de 2.300 itens de concursos, realizados por mais de 80 bancas examinadoras).

Estamos muito confiantes nesta sexta edição do Manual de direito tributário. Certamente, o seu denso conteúdo, balizado no infalível “tripé” doutrina-jurisprudência-testes, será bastante útil a todos.

Boa sorte e bons estudos!

São os meus sinceros votos e de minha Equipe!

São Paulo, dezembro de 2013.

Eduardo de Moraes Sabbag
www.professorsabbag.com.br
www.facebook.com/professorsabbag
www.twitter.com/professorsabbag
www.instagram.com/professorsabbag

NOTA DO AUTOR À PRIMEIRA EDIÇÃO

A obra Manual de direito tributário é produto de enriquecedores anos de magistério na preparação de candidatos às provas de concursos públicos que exigem a disciplina jurídica.

Desde 1997, tenho me dedicado ao ensino do Direito Tributário em cursos preparatórios, em cursos de especialização e em palestras por todo o Brasil, com o propósito de difundir a disciplina, de uma forma "suave e prazerosa", o que tem sido considerado nossa "marca registrada" no modo de lecionar. Diante dessa enriquecedora experiência docente, pude haurir a idealização de um compêndio que conseguisse reproduzir, com clareza e dinamismo, sem embargo da profundidade dogmática, a mensagem verbal transmitida dia a dia em sala de aula. Coube-me, assim, idealizar este Manual – mais abrangente e profundo –, depois do sucesso alcançado, em pouco mais de 4 anos, nas 11 edições de minha obra inaugural – Elementos de direito tributário.

O Manual de direito tributário desenvolve-se na trilha de um desafiador propósito: explicar o Direito Tributário a partir da visão doutrinária, sem descurar da análise jurisprudencial, de ontem e de hoje, permitindo que o estudioso "entenda", de fato, o Direito em sua "linha de produção", por meio de uma linguagem sintética e democraticamente endereçada a todos os leitores.

Além disso, o propósito-desafio se estende à forma de explanação dos temas, com pontuais referências a testes de concursos públicos, a fim de que o leitor possa se sentir confiante acerca daquilo que tem sido solicitado nos exames, quer da área jurídica (Magistratura, Procuradoria, Defensoria etc.), quer da área fiscal (Receita Federal do Brasil, Tribunal de Contas, Secretaria da Fazenda etc.).

A propósito, os testes escolhidos foram exaustivamente pesquisados em cadernos de provas, realizadas pelas principais Bancas Examinadoras (Cespe, Esaf, FCC, Vunesp, FGV, UFRJ, entre outras), nos últimos dez anos (ou mais), permitindo que o leitor se inteire, verdadeiramente, do nível de exigência nos mais variados certames.

Fugindo ao convencional, importa destacar que, para a apresentação dos testes, adotei um modelo próprio – e propositadamente adaptado –, para bem situá-los na matéria versada. Em outras palavras, o leitor será a eles atraído pela via da curiosidade –

ou sobre o seu conteúdo, ou acerca da original estética da apresentação.

Quanto ao conteúdo, o leitor notará que a reprodução do teste vem em formato peculiar, sendo reduzido ao esquema de "item", apreciável como correto ou incorreto. Nessa medida, todos os testes pesquisados foram adaptados à seguinte estrutura frasal: [Note o item considerado (in)correto, em prova realizada pelo (Instituição), para o cargo de (cargo), em (data)].

Quanto ao plano estético da apresentação dos itens, verá o leitor que o acesso a eles será feito de forma visualmente convidativa, por meio de links laterais ao texto, com precisas inserções no contexto apresentado.

Resumidamente, em uma página, terá o leitor acesso a três níveis de leitura: a doutrinária, a jurisprudencial e aquela pragmática, necessária ao concursando. Aliás, este poderá, se o quiser, ler o texto sem os exercícios – ou, ainda, confrontando estes com aquele –, ou, quiçá, somente proceder à feitura dos exercícios, a título de revisão para provas, uma vez que a disposição favorece os níveis de leitura e propósitos do leitor.

Ainda com relação à apresentação das páginas, ressalto que os rodapés se ocupam apenas das citações bibliográficas – centenas, por sinal, procurando-se homenagear os estudiosos de Direito Tributário –, o que evita o estudo por meio de "remissão". Procurei remeter todas as observações que ali poderiam estar inseridas ao corpo do texto, tornando o estudo mais ágil e objetivo.

No que tange à distribuição dos capítulos, a obra se inicia com a análise do Direito Tributário na Constituição Federal, prosseguindo com o estudo do Direito Tributário no Código Tributário Nacional. Ademais, o trabalho reúne dispositivos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, evitando que o leitor tenha de buscar os comandos normativos em obras distintas, o que lhe confere organização no ato sublime de estudar. Ainda, para fins didáticos, terá o leitor, no Apêndice desta obra, contato com "Linha do Tempo", quadro resumo concebido com o intuito de sistematizar a assimilação da relação jurídico-tributária.

Há, também, três capítulos intitulados Impostos em Espécie, que trazem uma visão resumida dos impostos e destinam-se tanto aos candidatos a concursos que exijam o conhecimento de tais gravames como àqueles leitores que deles possam prescindir, servindo-lhes como leitura complementar.

Além disso, por ter sido elaborada conforme os programas básicos instituídos nas faculdades de Direito, a presente obra apresenta-se compatível com as exigências dos estudantes e profissionais militantes na área do Direito Tributário e perfeitamente adaptável às exigências didáticas dos cursos de graduação, pós-graduação e outros.

A obra, a par de sua proposta original, tem a pretensão de habilitar o leitor ao enfrentamento dos concursos mais intrincados do País, que requeiram o "texto de lei", nas minúcias, e a interpretação dele, na visão crítica, da qual, aliás, não me furto quando procuro emitir opinião sobre vários temas oscilantes.

Por derradeiro, escuso-me pelas imperfeições naturais deste trabalho motivador, esperando haver oferecido o conhecimento das premissas elementares da seara tributária, bem como uma visão sobre os concursos públicos, capazes de conferir ao estudioso o êxito pretendido no seu propósito.

Encerro esta nota agradecendo quaisquer observações e correções que aprouverem ao leitor colaborador e amigo, a fim de que aprimoremos os apontamentos aqui expendidos.

São Paulo, fevereiro de 2009.

Eduardo de Moraes Sabbag

ABREVIATURAS

ADIn = Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art. = Artigo
CC = Código Civil
CDA = Certidão de Dívida Ativa
Cespe = Centro de Seleção e de Promoção de Eventos
CF = Constituição Federal
Cit. = citada
CP = Código Penal
CPC = Código de Processo Civil
CPP = Código de Processo Penal
CR = Constituição da República
CT = Crédito Tributário
CTN = Código Tributário Nacional
DA = Dívida Ativa
DF = Distrito Federal
DJU = Diário da Justiça da União
DO = Diário Oficial
e. g. = exempli gratia (expressão latina que significa “por exemplo”)
EC = Emenda Constitucional
EF = Execução Fiscal
Esaf = Escola Superior de Administração Fazendária
FCC = Fundação Carlos Chagas
FG = Fato Gerador
HI = Hipótese de Incidência
i. e. = id est (expressão latina que significa “isto é”)
INSS = Instituto Nacional do Seguro Nacional
j. = julgado
LC = Lei Complementar

LEF = Lei de Execução Fiscal

LINDB = Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

Min. = Ministro

MP = Medida Provisória

MS = Mandado de Segurança

n. = número(s)

OT = Obrigação Tributária

p. = página

PEC = Proposta de Emenda Constitucional

pp. = páginas

p. ex. = por exemplo

Rel. = Relator

STF = Supremo Tribunal Federal

STJ = Superior Tribunal de Justiça

TRF = Tribunal Regional Federal

V. = vide

v. g. = verbi gratia (expressão latina que significa "por exemplo")

Vunesp = Organizadora de Concursos Públicos e Vestibulares da Unesp (Universidade Estadual de São Paulo)

SUMÁRIO

2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

3 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

7 PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS E A RESSALVA DO PEDÁGIO

8 OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

9 IMUNIDADES GERAIS E RECÍPROCA

10 IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

a) Há uma bitributação no confronto "contribuição-anuidade versus contribuição sindical"?

b) O que é a chamada "contribuição assistencial"? Confunde-se com a contribuição confederativa?

c) As contribuições para os serviços sociais autônomos (sistema "S") são contribuições corporativas?

d) As anuidades cobradas pela OAB são contribuições corporativas?

5 Estudo das contribuições de intervenção no domínio econômico

5.1 Cide-Combustíveis

5.2 CIDE-Royalties

5.3 Outras contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs)

6 Estudo das contribuições sociais

6.1 As contribuições sociais gerais

6.2 As contribuições de seguridade social

a) 1ª fonte de custeio da seguridade social: o importador

b) 2ª fonte de custeio: a receita de loterias

c) 3ª fonte de custeio: o trabalhador

d) 4ª fonte de custeio: o empregador e a empresa

d.1) Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos

d.2) Contribuição ao PIS/PASEP

d.3) Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL)

d.4) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

6.3 As "outras" contribuições sociais

6.4 Estudo complementar das contribuições

a) Breve análise da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)

b) Análise da Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP)

c) Análise da contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

31 IMPOSTOS ESTADUAIS

1

INTRODUÇÃO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

1.1 O Direito Tributário e seu conceito

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade[1]. Daí haver a necessidade de uma positivação de regras que possam certificar o tão relevante desiderato de percepção de recursos – o que se dá por meio da ciência jurídica intitulada Direito Tributário, também denominado Direito Fiscal.

A expressão “Direito Fiscal”, chegando a nós por influências francesa (Droit Fiscal) e inglesa (Fiscal Law), foi substituída, com o tempo, pelas denominações domésticas “Direito Financeiro” e, mais especificamente, “Direito Tributário”[2] – esta consagrada na Emenda Constitucional n. 18/65 e, após, no próprio Código Tributário Nacional. A bem da verdade, na trilha de Hugo de Brito Machado[3], parece-nos que o qualificativo “Fiscal” demarca algo amplo, abrangendo toda a problemática afeta ao Erário, e não apenas as questões adstritas ao tributo em si, o que faz pender sua tradução mais para “Direito Financeiro” do que para “Direito Tributário”. Ademais, a expressão atrela-se tão somente a um dos sujeitos da relação – o Fisco –, o que denota o seu caráter reducionista.

Se Tributário é o Direito que nos orienta, em primeiro lugar, neste Manual, urge trazermos a lume, desde já, um conceito de **Direito**, para, em seguida, dimensionarmos a extensão semântica do qualificativo “Tributário”.

O renomado jurista Hely Lopes Meirelles[4] lança mão de coerente definição:

> “O Direito, objetivamente considerado, é o conjunto de regras de conduta coativamente impostas pelo Estado. Na clássica conceituação de Ihering, é o complexo das condições existenciais da sociedade, asseguradas pelo Poder

Público. Em última análise, o Direito se traduz em princípios de conduta social, tendentes a realizar Justiça".

Com relação ao qualificativo "Tributário", nota-se que a doutrina tem se dedicado com afinco à obtenção do conceito ideal para o Direito Tributário. Entre inúmeras tentativas definitórias disponíveis na seara dogmática, muda-se algum aspecto ali, outro acolá, porém mantêm-se presentes os elementos estruturais da definição nessa ramificação do Direito.

Tal linearidade conceitual pode ser ratificada nas escorreitas definições, adiante reproduzidas, que primam pelo preciso delineamento do objeto do Direito Tributário e de suas características principais:

Para Rubens Gomes de Sousa[5], o Direito Tributário é "(...) o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos".

Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho[6], **"o Direito Tributário é o ramo didaticamente autônomo do Direito, integrado pelo conjunto de proposições jurídico-normativas, que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos"**.

> O conceito foi solicitado em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo CEJUR/PGE-GO, para o cargo de Procurador do Estado de Goiás (8º Concurso), em 02-04-2000.

Segundo o entendimento de Hugo de Brito Machado[7], o Direito Tributário é o "ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder".

À luz do que preleciona Luciano Amaro[8], o Direito Tributário "é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária".

Diante de tão pontuais definições, entendemos que é possível extrair desse plano conceitual que o Direito Tributário é ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo "Estado versus contribuinte", na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos.

Vale dizer que **"o Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar dinheiro aos cofres públicos"**.

> O conceito foi solicitado em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de 2ª Classe de Sergipe, em maio de 2005.

Com efeito, o Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico.

As partes destacam-se como o ente público estatal, de um lado, e o contribuinte (ou responsável), de outro. O objeto é a obrigação em si, que pode consistir numa obrigação

de dar, de cunho patrimonial (levar a pecúnia aos cofres públicos), ou numa obrigação de fazer ou não fazer, de cunho instrumental (emitir notas fiscais, entregar Declarações etc.). Por fim, o vínculo jurídico (ou causa) é a norma jurídica que magnetiza o liame obrigacional. Todos esses elementos fundantes serão esmiuçados em momento ulterior, nesta obra, em capítulo próprio, quando se estudar a "obrigação tributária".

Por ora, urge destacar que tal relação jurídica é polarizada, sobressaindo:

(I) no **polo ativo (credor)**, os entes tributantes ou pessoas jurídicas de direito público interno, também conhecidos por Fiscos – a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal. Curiosamente, o "fisco", no Império Romano, era um cesto de junco, utilizado pelos soldados romanos para a arrecadação de tributos;

(II) no **polo passivo (devedor)**, o contribuinte (ou o responsável), representado pelas pessoas físicas ou jurídicas.

Desse modo, cria-se o cenário afeto à invasão patrimonial, caracterizadora do mister tributacional, em que o Estado avança em direção ao patrimônio do súdito[9], de maneira compulsória, a fim de que logre retirar uma quantia, em dinheiro, que se intitula tributo, carreando-o para os seus cofres. Tal invasão é inexorável, não havendo como dela se furtar, exceto se o tributo apresentar-se ilegítimo, i.e., fora dos parâmetros impostos pela norma tributária, mostrando-se inconstitucional, o que poderá ensejar a provocação do Poder Judiciário, no intuito de que se proceda à correção da situação antijurídica.

É oportuno mencionar, ad argumentandum, que o Direito Tributário visa projetar o contribuinte e o Fisco em uma mesma plataforma de igualdade, à qual se aplica, isonomicamente, a lei, trazendo a segurança que imantará o elo jurídico. Daí se ouvir falar que uma dada norma teria sido emitida "pró-fisco" ou, inversamente, "pró-contribuinte", uma vez propensa a desestabilizar para um lado, em detrimento do outro, o equilíbrio da relação.

A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira assevera:

> "O Direito Tributário continua ordenando segundo os princípios do Estado de Direito e então, em contrapeso à exigência e à coação unilateral do Fisco, é posto à disposição do obrigado um processo definitivo, por meio de vários remédios jurisdicionais disciplinados pelo próprio Estado, que outorgam ao obrigado uma tutela jurídica adequada para poder opor-se à exigência que considere injustificada"[10].

Posto isso, uma vez assimilado o conceito de Direito Tributário, bem como o cenário no qual se desdobra a relação jurídico-tributária, urge conhecermos a relação do Direito Tributário com as receitas públicas.

1.2 O Direito Tributário e as receitas públicas

Todo e qualquer dinheiro que ingressa nos cofres públicos, a qualquer título, será denominado "entrada" ou "ingresso". Por outro lado, nem todo ingresso (ou receita) será uma receita pública.

De fato, enquanto o **ingresso** é marcado pela noção de provisoriedade, a **receita pública** atrela-se ao contexto de definitividade. Vale dizer, como regra, que os valores, a título de ingresso, entram nos cofres públicos com destinação predeterminada de saída, não configurando receita nova, o que não acontece com a receita pública.

São exemplos de **entradas ou ingressos provisórios**:

a) a caução ou a fiança (garantias de adimplemento da obrigação principal): como exemplo, cite-se a garantia ofertada pelo vencedor em dada licitação pública. Tal garantia ingressará nos cofres do Estado com previsão de saída, podendo, todavia, transformar-se em receita pública, se houver descumprimento contratual;

b) o depósito prévio: como exemplo, cite-se o depósito recursal, como condição à protocolização do recurso na órbita administrativa federal; tal requisito veio a ser considerado inconstitucional em decisões recentes no STF (RE 388.359-PE, RE 389.383-SP, RE 390.513-SP);

c) o empréstimo compulsório: conquanto se revista de natureza tributária, o empréstimo compulsório é gravame restituível, devendo sua lei instituidora prever o prazo e as condições de sua restituição aos contribuintes. Tornar-se-á, todavia, uma receita pública, caso não ocorra a restituição;

d) o empréstimo público: tendo natureza contratual, é entrada provisória para o Estado que, tomando uma quantia como empréstimo, deverá prever sua saída, a título de pagamento ao mutuante.

Desse modo, na trilha conceitual de Aliomar Baleeiro[11], a receita pública é "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo".

Em outras palavras, a receita pública traduz-se no ingresso definitivo de bens e valores aos cofres públicos, ou seja, sem condição pré-estabelecida de saída.

Quanto ao objeto da "invasão patrimonial", a que se fez menção, calha trazer à baila o plano classificatório das receitas públicas, que podem ser:

a) Receitas extraordinárias: com entrada ocorrida em hipótese de anormalidade ou excepcionalidade, a receita extraordinária, longe de ser um ingresso permanente nos cofres estatais, possui caráter temporário, irregular e contingente. Assim, traduz-se em uma receita aprovada e arrecadada no curso do exercício do orçamento. Exemplos: a arrecadação de um imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF) ou, mesmo, de um empréstimo compulsório para calamidade pública ou para guerra externa (art. 148, I, CF);

b) Receitas ordinárias: com entrada ocorrida com regularidade e periodicidade, a receita ordinária é haurida dentro do contexto de previsibilidade orçamentária e no desenvolvimento normal da atividade estatal. As receitas ordinárias podem ser subdivididas, essencialmente, em **receitas derivadas** e **receitas originárias**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Área: Apoio Técnico e Administrativo – Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008: *"As receitas públicas originárias são auferidas pelo Estado em decorrência da exploração do próprio patrimônio".*

Quanto às **receitas derivadas**, o Estado, de modo vinculado (art. 5º, II, CF), e valendo-se do seu poder de império, na execução de atividades que lhe são típicas, fará

"derivar" para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição. Tais entradas intitulam-se "receitas derivadas" ou "de economia pública", indicativas de receitas ordinárias obtidas à luz de imposição coativa e de manifestação soberana do Estado, no uso típico de sua autoridade ou de seu constrangimento, direcionados à invasão patrimonial dos particulares.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"Receita pública proveniente de normal arrecadação tributária da unidade da Federação, no exercício da sua competência tributária, denomina-se 'receita derivada', sob a ótica da origem da receita".*

A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira[12] assevera que "o direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer 'derivar' para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas receitas derivadas ou tributos".

As receitas derivadas agrupam, pois, os rendimentos do setor público que procedem do setor privado da economia, por meio de prestações pecuniárias compulsórias – quase sempre, na forma de tributos –, devidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que desenvolvam atividades econômicas.

Com efeito, nessa direção seguiu o art. 9º da Lei n. 4.320, de 1964, que, estatuindo normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços das entidades impositoras, trouxe uma **definição legal de tributo**.

> O conceito de tributo, com base na Lei n. 4.320/64, foi solicitado em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Contador Júnior (Auditoria Interna) da Transpetro, em março de 2006.

Observe-a:

"Tributo é a **receita derivada**, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades".

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO** (adaptado), em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Compras da Prefeitura de Recife, em 07-06-2008: "*Segundo a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, a receita tributária é classificada como derivada, e não originária".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de São José do Rio Preto/SP, em 25-05-2008: *"A Lei n. 4.320/64 determina o tributo como receita originária".*

É imperioso frisar que, pouco tempo depois, a contar da publicação da Lei n. 4.320/64, em outubro de 1966, editou-se o Código Tributário Nacional, em cujo art. 3º lapidou-se o conceito de tributo desejado pelo legislador ordinário naquele estatuto:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Por fim, destaque-se que, nas **receitas derivadas**, a fonte é a lei, e tais entradas referem-se a **prestações tributárias** ou não tributárias.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de

Analista do Tesouro Estadual (Sefaz/AM), em 18-09-2005: "*Segundo a classificação alemã das receitas públicas, podemos afirmar que apenas tributos são receitas derivadas*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"Tributo é receita originária, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e as contribuições".*

Exemplos de **receitas derivadas**:

I. os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições):

No que tange ao confronto das receitas derivadas e os tributos, pode-se afirmar, segundo o entendimento das Bancas de concursos:

a) quanto aos impostos, **"o ingresso de recursos oriundos de impostos se caracteriza como uma receita derivada e compulsória"a**.

b) quanto às contribuições, **"as receitas de contribuições sociais enquadram-se igualmente como receita derivada"b**.

c) quanto às demais contribuições (v.g., a **CIDE-Combustívelc**), não destoam do conceito de receita derivada.

a. A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO** (adaptado), em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Finanças e Controle (CGU), em 23-03-2008.
b. A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, (adaptado), em prova realizada pela FCC, para o cargo de Técnico do MPU, em fevereiro de 2007.
c. O exemplo foi solicitado em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, em março de 2005.

II. as multas pecuniárias (administrativas e penais):

No estudo das receitas públicas, as **multas**, conquanto dessemelhantes dos tributos, aproximam-se destes quando se mostram como nítidas receitas derivadas.

O exemplo foi solicitado em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Analista do Tesouro Estadual (Sefaz/AM), em 18-09-2005.

III. as reparações de guerra:

As **reparações de guerra**, ainda que reservadas ao plano teórico, em nosso pacífico Estado, devem ser consideradas receitas derivadas.

O exemplo foi solicitado em prova realizada pelo CEJUR/PGE-GO, para o cargo de Procurador do Estado de Goiás (9º Concurso), em 18-11-2001.

Passemos, agora, ao estudo das **receitas originárias**. Urge evidenciar, de pronto, que as receitas derivadas não se confundem com as "receitas originárias" – outro tipo de receita ordinária, que não decorre da coerção e soberania estatais, mas de um contrato

ou de uma manifestação bilateral de vontade.

A receita originária é, em regra, proveniente da exploração estatal de seus bens e empresas comerciais ou industriais, à semelhança de particulares, nas atividades de locação, administração ou alienação. Frise-se que a denominação "receita originária" é equívoca, pois a atuação no mercado e na economia não é – nem pode ser – uma atividade "originária" do Estado. A bem da verdade, ad argumentandum, se a percepção do tributo é a principal forma de financiamento do Estado, é à receita tributária que se deveria atribuir o rótulo de "receita originária", afastando-lhe o timbre de receita derivada, e não o contrário, como se está a demonstrar.

Aliomar Baleeiro[13] define as receitas originárias como "as rendas provenientes dos bens e empresas comerciais ou industriais do Estado, que os explora à semelhança de particulares, sem exercer os seus poderes de autoridade, nem imprimir coercitividade à exigência de pagamentos ou à utilização dos serviços que o justificam, embora, não raro, os institua em monopólios".

A definição em epígrafe oferta claro horizonte por meio do qual se pode vislumbrar que, nas receitas originárias, a fonte é o contrato, e tais entradas referem-se, com exclusividade, a prestações não tributárias.

Nessa toada, não é despiciendo enfatizar que aquelas matérias intrinsecamente ligadas a tributos – v.g., repartição de receitas tributárias – não se ligarão às receitas originárias, mas às receitas derivadas. **Vale dizer que se reparte o produto das receitas derivadas**, não o fazendo com relação ao montante pecuniário oriundo das receitas originárias.

> O tema foi solicitado em prova realizada pelo Ministério Público Federal, para o cargo de Procurador da República (18º Concurso), em 2001.

Vamos, agora, conhecer alguns bons exemplos de **receitas originárias**:

I. as receitas de aluguéis pela locação de bens públicos:

Os alugueres oriundos de atividade locatícia realizada pelo Estado compõem receitas originárias. Nessa medida, **"as receitas de aluguéis de imóveis de propriedade do ente público e as receitas de atividades industriais promovidas igualmente pelo ente público não se enquadram como receita derivada"**.

> A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, (adaptado), em prova realizada pela FCC, para o cargo de Técnico do MPU, em fevereiro de 2007.

II. os preços públicos obtidos pela venda de produtos ou serviços produzidos ou prestados por empresas públicas e sociedade de economia mista:

O s **preços públicos**, hauridos de operações de venda de produtos ou serviços produzidos ou prestados por empresas públicas e sociedade de economia mista são induvidosas receitas originárias.

> Note o item, considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito (TJ/PA), em 24-02-2002: "*Os preços públicos constituem a receita derivada das*

entidades públicas, na medida em que são compulsórios, cobrados em virtude da prestação de serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas diretamente pelo Estado, ou indiretamente por concessionários e permissionários de serviços públicos".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"A doutrina considera receitas públicas originárias a tarifa e o preço público".*

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008.

III. as tarifas exigidas pelas entidades prestacionistas:

As tarifas, como exemplos de preços públicos, são os clássicos exemplos de receitas originárias, colocando-se em lado diametralmente oposto ao dos tributos – nítidas receitas derivadas. Com efeito, **"trata-se de receita derivada e de receita originária, respectivamente, o tributo e a tarifa"**.

A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas/AL, em março de 2008.

IV. as multas contratuais.

V. as doações recebidas e dividendos oriundos de uma empresa estatal lucrativa.

As **doações e dividendos percebidos**, como receitas resultantes de liberalidades graciosas, são bons exemplos de receitas originárias, não se enquadrando como receitas derivadas.

O exemplo foi solicitado em prova realizada pela FCC, para o cargo de Técnico do MPU, em fevereiro de 2007.

Diante do exposto, é possível afirmar que, **"levando-se em consideração a classificação das receitas públicas, a doutrina afirma que são receitas derivadas e originárias, respectivamente, as taxas e os preços públicos"**.

A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008.

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009.

Daí se falar que, enquanto as **"receitas originárias são as produzidas pelos bens e empresas de propriedade pública", a receita tributária, "também chamada de 'receita derivada'"**, decorre do poder de império estatal.

A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Advogado da Cia. Paraibana de Gás (PBGÁS), em novembro de 2007.

A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade

Federal Fluminense (UFF/Coseac), para o cargo de Auditor da UFF, em 2008.

Por fim, como um importante exemplo de receita originária, destacam-se os preços quase privados. Estes decorrem de comércio de bens, mercadorias e/ou serviços fornecidos pelo Poder Público, mas em regime de livre concorrência com empresas privadas. Exemplo: o valor cobrado por uma instituição financeira, mantida pelo governo (e.g., um banco constituído como sociedade de economia mista), para a manutenção de uma conta corrente.

Para Alberto Deodato[14], "preço quase privado é o que, como se fora um particular, o Estado cobra do indivíduo por um serviço ou uma coisa dada. Esse serviço ou essa coisa lhe poderiam ser fornecidos pelo particular ou pela empresa privada, mas o Estado toma a si esse encargo para finalidades remotas de utilidade para a comunidade. O interesse do Estado não é o lucro que o serviço ou a coisa lhe vão dar, mas, muitas vezes, um interesse remoto para comunidade".

Passemos, agora, à classificação do Direito Tributário, como um direito público, obrigacional e comum.

1.3 O Direito Tributário e sua natureza: direito público, obrigacional e comum

Quanto à sua natureza, é imperioso destacar que o Direito Tributário é ramo que deriva do Direito Financeiro, sendo deste a parte mais destacada e desenvolvida, "porque abrange todas as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte, a que estão vinculados interesses essenciais do Estado e dos cidadãos"[15]. Enquanto o Direito Financeiro regula, em todos os momentos, a chamada atividade financeira do Estado, aquele – o Direito Tributário – trata da relação jurídica existente entre o Fisco e o contribuinte ou das "relações fático-econômicas indicativas de capacidade contributiva"[16], no concernente ao conjunto das leis reguladoras da arrecadação dos tributos, bem como de sua fiscalização.

Ademais, o Direito Tributário pode ser classificado como ramo jurídico pertencente ao direito público, com a figura do Estado sempre presente em um dos polos da relação jurídica – e sempre em situação de superioridade jurídica perante o particular –, haja vista o interesse tutelado ser socialmente coletivo (o interesse público), o que dota suas normas jurídicas de compulsoriedade.

Luciano Amaro[17] aduz que "a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária".

Evidencia-se, pois, a noção de verticalidade, própria da "desigualdade jurídica", que marca as relações de direito público, em contraponto à horizontalidade, adstrita à "igualdade jurídica", que ocorre entre as partes que compõem a relação jurídica de direito privado. Desse modo, é fácil perceber que o interesse público deve prevalecer sobre o interesse particular, na seara da tributação, desde que se respeitem os direitos e garantias individuais.

Conforme assevera o insigne José Eduardo Soares de Melo[18], "o Direito constitui um sistema integrado por diversificadas normas que se encontram vinculadas, de modo

horizontal e vertical, observando coerência e harmonia, em razão do que as classificações, ou divisões operadas pelos legisladores, ou intérpretes, têm como objetivo básico oferecer apenas um caráter utilitário".

A bem da verdade, a classificação do Direito Tributário como ramo do direito público, conquanto antiga e didática, é meramente utilitária, nem sempre oferecendo um parâmetro certeiro de discriminação, no cotejo entre aquilo que é "público" e o que é, de fato, "privado". Aliás, tem-se evidenciado hodiernamente a necessidade de relativização da mencionada distinção, haja vista a notória publicização do direito privado.

O binômio classificatório "direito público-direito privado" vale, em verdade, para indicar que a norma tributária, sendo pública, possui certas características que sobressaem à luz de dados critérios. Portanto, se a norma tributária é pública:

(I) implica que o Estado é parte da relação jurídica (critério subjetivo);

(II) traz em seu bojo a coatividade, ou seja, a imperatividade própria das normas cogentes (critério do conteúdo tutelado pela norma jurídica);

(III) sinaliza que o interesse tutelado há de ser o interesse público (critério do interesse amparado pela norma jurídica).

Ainda quanto à natureza, pode-se asseverar que o Direito Tributário revela-se como um ordenamento **obrigacional** e **comum**.

Com efeito, o Direito Tributário é um direito obrigacional, pois vincula o Estado ao contribuinte, em uma relação de índole obrigacional, ou seja, em um liame estabelecido a partir da presença de partes (sujeito ativo e sujeito passivo), de prestação (objeto) e de vínculo jurídico (causa), como elementos estruturais da obrigação tributária. Por sua vez, o Direito Tributário é um **direito comum**, haja vista a fixação de regras de caráter geral, visando atingir uma generalidade de pessoas e situações.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público de Minas Gerais (43º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça, em 2003: "*São características do Direito Tributário: o ordenamento de direito público; ordenamento de direito comum e ordenamento de direito obrigacional*".

1.4 O Direito Tributário e sua autonomia

O Direito Tributário desfruta de autonomia perante os demais ramos jurídicos. Apresenta-se, pois, como um direito autônomo, em face da homogeneidade de sua estrutura normativa e de seus preceitos elementares. Não é apenas um ramo didaticamente autônomo dos demais; frui, sem sombra de dúvida, uma autonomia dogmática ou científica (corpo de regras próprias orientadas por "princípios jurídicos próprios, não aplicáveis aos demais ramos da ciência jurídica"[19]) e uma autonomia estrutural (institutos dessemelhantes dos demais ramos do Direito).

Ruy Barbosa Nogueira[20] assevera que "foi especialmente depois da I Guerra Mundial que o Direito Tributário veio alcançar a situação de ramo jurídico autônomo, pelo conteúdo e pela forma, que hoje incontestavelmente possui".

Paulo de Barros Carvalho[21], com mestria, assevera:

> "(...) o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos".

Curiosamente, não faltam autores que defendem apenas a **autonomia didática**[22], com exclusivismo. Independentemente da existência de uma forma ou outra de autonomia, é fato que sobejam os institutos genuinamente tributários, que ratificam a condição do Direito Tributário como um ramo científica e metodologicamente autônomo: o lançamento, a consulta, a substituição tributária, a relação jurídico-tributária, o arbitramento etc.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em 1991: "*É considerado autônomo apenas do ponto de vista didático, relacionando-se com todos os demais ramos dado a unicidade do direito*".
>
> **Observação:** não se mencionou a autonomia científica, por nós entendida como correta, mas nos pareceu que o item pretendia veicular a "ideia central" da dependência, o que o torna correto.

Nesse compasso, o legislador constituinte, em 1988, ao ratificar a noção de autonomia, houve por bem quando disciplinou no art. 24, I:

> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro (...).

É cediço que o Direito, em si, é uno e indivisível, entretanto, na busca da unidade do Direito, percebe-se que o Direito Tributário, cindível que é, longe está de ser totalmente "independente" em relação aos demais ramos da ciência jurídica e até mesmo de outras ciências.

A esse propósito, Luciano Amaro[23] assevera: "É evidente que não se pode falar em autonomia deste ou daquele ramo do direito querendo significar que ele tenha vida própria e independente dos setores da ciência jurídica".

Frise-se que a dependência que marca o seu convívio com outras ciências não vai de encontro à sua autonomia científica e estrutural perante os demais ramos do Direito, mas apenas sinaliza que é patente a existência de um grau de entrelaçamento, um viés de harmonização ou uma área aberta à intersecção.

Afirmar-se que o Direito Tributário é "absolutamente autônomo" (ou "totalmente autônomo" ou, ainda, "inteiramente independente") é apostar em análise precipitada e errônea. O que há, em verdade, é uma **relativização da autonomia**, em face da coexistência no Direito Tributário de realidades e institutos tipicamente particulares e de conceitos utilizados em outros ramos do Direito.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em 1991: "*Em relação ao Direito como um todo, o Direito Tributário, é totalmente independente dos demais ramos, possuindo metodologia própria de interpretação e estruturação*".

Luciano Amaro[24], com argúcia, prossegue no raciocínio:

> "O ordenamento jurídico é um todo uno, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores. Cada qual dos ramos do direito se relaciona com os demais, embora possa ser tratado de maneira especializada e assumir ares de relativa autonomia".

Na mesma direção, segue José Eduardo Soares de Melo[25], que assevera:

"O estudo, a compreensão e a aplicação do Direito Tributário não podem ser realizados de forma unilateral e isolada das inúmeras regras integrantes de demais segmentos jurídicos, uma vez que as normas tributárias incidem e recaem sobre uma infinidade de preceitos e institutos do universo jurídico, de natureza civil, comercial, trabalhista, previdenciária etc.".

Nesse diapasão, evidencia-se que o Direito Tributário estabelece conexão com o Direito Constitucional, o Direito Financeiro, o Direito Administrativo, o Direito Penal, o Direito Processual, o Direito Internacional Público, o Direito Civil e com outras **ciências**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em 1991: "*Em relação ao Direito como um todo, o Direito Tributário, vincula-se apenas ao Direito Administrativo e ao Direito Constitucional, não se relacionando com os demais ramos*".

Daí se afirmar, com boa dose de segurança, que o conhecimento do Direito Tributário está longe de prescindir do estudo das demais regras do ordenamento jurídico, afetas às outras ciências jurídicas, pois "o direito tributário está visceralmente ligado a todo o universo das regras jurídicas em vigor, não podendo dispensar, nas suas construções, qualquer delas, por mais distante que possa parecer"[26]. Mostram-se claudicantes quaisquer tentativas de legislar ou de se teorizar sobre o Direito Tributário, bem como de o lecionar, se não se avocarem os elementos dogmático-fundantes de outras searas da ciência jurídica.

Vamos analisar, sucintamente, esses "laços de convivência" com as demais ciências:

I. O Direito Tributário e o Direito Constitucional

Há entre esses dois ramos do Direito uma íntima ligação, da qual despontam vários pontos de intersecção, v.g., os limites ao poder de tributar (princípios e imunidades), o estabelecimento dos preceitos específicos de certos impostos, as discriminações das rendas tributárias e das competências impositivas, as espécies de tributos, entre outras generalidades constitucionais da tributação.

Para Kiyoshi Harada[27], "o direito tributário tem relação direta com o Direito Constitucional por representar este o tronco da Árvore Jurídica donde se originam todos os ramos jurídicos".

Nessa toada, segue Luciano Amaro[28], para quem "a Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo". E, ainda, prossegue o autor[29], asseverando que "o conjunto de normas sobre tributos, contido na Constituição, compõe o que se poderia chamar de direito tributário constitucional".

II. O Direito Tributário e o Direito Financeiro

Há patente interligação entre esses dois ramos vizinhos do Direito, mantendo-se, entre eles, uma "relação estreita"[30]. O Direito Tributário não se confunde com o Direito Financeiro, que sob certo aspecto pode ser tido como abrangente daquele ramo jurídico[31].

Enquanto o Direito Financeiro – núcleo de derivação do Direito Tributário – é uma ciência jurídica que registra normativamente **toda a atividade financeira do Estado**, na busca de uma aplicação prática, o Direito Tributário, por sua vez, é a ciência jurídica que, disciplinando o convívio entre o "tesouro público e o contribuinte"[32], dedica-se à receita tributária, isto é, à parte mais desenvolvida daqueloutra disciplina. Ademais, o Direito Financeiro e o Direito Tributário se comunicam quando tratam, v.g., de receitas públicas, entre outros temas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"O direito financeiro cuida do orçamento, do crédito, da receita e da despesa no âmbito da administração pública".*

Vale dizer que o Direito Tributário é capítulo desgarrado do Direito Financeiro, entretanto, à semelhança da máxima segundo a qual "o filho bom a casa torna", o Direito Tributário mantém íntimo elo com o Direito Financeiro, pelo fato de "terem princípios gerais comuns e, afinal, um e outro disciplinarem setores da mesma atividade: a atividade financeira"[33].

Para Luciano Amaro[34], "é possível falar-se no direito tributário, como ramo 'autônomo' da ciência jurídica, segregado do direito financeiro". E prossegue o autor[35], referindo-se ao cotejo desses dois ramos do Direito: "O direito tributário é apenas um setor do direito financeiro que, atingindo relativo grau de complexidade, passou a ser legislado em diploma normativo específico (...)".

Urge mencionar, ademais, que o Direito Tributário é ramo jurídico que se liga, na **perspectiva da instituição, arrecadação e fiscalização dos gravames**, a certos episódios da cronologia tributária: ao nascimento, à vida e à morte do tributo. Aquilo que se distanciar de tais atividades não habitará o campo do Direito Tributário, ingressando no espectro de abrangência do Direito Financeiro.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009: "*O Direito Tributário é o ramo do Direito que regula o sistema tributário e disciplina o lançamento, a arrecadação, fiscalização e aplicação dos tributos*".

De fato, a **destinação é elemento irrelevante** para classificar juridicamente os tributos, dando-lhes esta ou aquela roupagem tributária, conforme o art. 4º, II, do CTN, segundo o qual:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TJ/DFT, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Distrito Federal e Territórios, em 04-112007: *"A destinação legal do produto da arrecadação do tributo é essencial para a determinação de sua natureza jurídica".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Serpro (Especialização: Advocacia), em 07-12-2008: *"A definição de tributo depende da destinação legal do produto de sua arrecadação".*

Art. 4º: "A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II – a destinação legal do produto da sua arrecadação". (Grifos nossos)

Sendo assim, o destino do importe arrecadado, a título de tributo, há de ser cuidado

por diverso ordenamento jurídico, e não pelo **Direito Tributário**. Este só se ocupa dos momentos que se antepõem à extinção do liame fiscal, não se atendo à política do gasto estatal.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de 2ª Classe de Sergipe, em maio de 2005: "*Direito Tributário é o conjunto de normas que regula o destino dos valores arrecadados a título de tributo dentro da máquina do Estado*".

A esse propósito, Sacha Calmon[36] discorre com clareza:

> "O que o Soberano, o Príncipe, o Estado, enfim, faz ou deixa de fazer com o dinheiro arrecadado dos particulares é, para o Direito Tributário, res inter allios e, realmente, não interessa. O destino do tributo, sua aplicação é 'mera providência de tesouraria', como diria o inesquecível justributarista baiano Amílcar de Araújo Falcão. Importante é o momento da imposição; o motivo jurídico da percepção do gravame pelo Estado. Tributo é prestação pecuniária imposta aos particulares, e isso é sério, seríssimo".

III. O Direito Tributário e o Direito Administrativo

Há um forte elo entre essas disciplinas jurídicas, no que toca ao funcionamento dos órgãos da administração pública. Até mesmo o setor exclusivamente específico, próprio da disciplina do funcionamento dos órgãos da atividade pública, mantém relações com o Direito Tributário[37].

De fato, o contexto fático que envolve o órgão tributário – as repartições e servidores –, nas atividades impositivas de arrecadação e fiscalização dos tributos, em razão do fato de serem tarefas administrativas, sujeitam-se às normas disciplinares do Direito Administrativo.

Sendo assim, o Direito Tributário, dando embasamento para os diversos procedimentos impositivo-tributários[38], "trata especialmente da organização administrativa tributária, do lançamento e do controle administrativo ou fiscalização, dispondo também sobre as relações entre funcionários fiscais e contribuintes"[39].

Por derradeiro, frise-se que, não obstante a forte ligação entre as duas mencionadas disciplinas jurídicas, não se pode afirmar que **"o Direito Tributário Positivo é ramo didaticamente dependente do Direito Administrativo, uma vez que regula obrigatoriamente a ação do Estado para a cobrança do Tributo"**.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo CEJUR/PGE-GO, para o cargo de Procurador do Estado de Goiás (8º Concurso), em 02-04-2000.

IV. O Direito Tributário e o Direito Penal

Há clara intimidade entre o Direito Tributário e o Direito Penal, na medida em que o primeiro, marcado pela compulsoriedade na tributação, dá margem à aplicação de sanções, em caso de inadimplemento obrigacional ou de infração tributária, v.g., a prisão, a multa, o regime especial de fiscalização, a interdição, o perdimento de bens, a apreensão de coisas etc.

Não há dúvida de que subsiste vigoroso elo entre o Direito Penal e o Direito Tributário, principalmente quanto à "interpretação dos chamados crimes tributários, como também à interpretação e aplicação das infrações fiscais que capitulam penas

pecuniárias"[40]. Esse forte nexo leva o estudioso do Direito Tributário a bem trafegar em terreno do Direito Penal, ao lidar com os conceitos e institutos que lhe são genuínos, v.g., contrabando, descaminho, apropriação indébita, entre outros, sem contar aqueles delitos de ordem precipuamente tributária, ali tratados, por exemplo, o **excesso de exação**[41].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Esta-duais/MT, em 1º-06-2008: *"Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza, desviando-o, em proveito próprio ou de outrem, pratica o delito de 'excesso de exação'"*.
>
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em **(I)** prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (6º Concurso – TJ/SP), em 30-08-2009, e em **(II)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008.

Evidencia-se, assim, que em muitos pontos não se "vê" o Direito Tributário, sem "enxergar" o Direito Penal, sendo este o necessário pano de fundo daquele, em inúmeras questões jurídicas que avocam a interdisciplinaridade. Paradoxalmente, o estudo de um tem provocado repulsa à análise do outro, por parte dos operadores do Direito. Parafraseando o estimado professor Hugo de Brito Machado[42], "os penalistas geralmente pouco conhecem do Direito Tributário, e os tributaristas quase nada sabem do Direito Penal".

V. O Direito Tributário e o Direito Processual

Torna-se fácil perceber a conexão dogmática entre o Direito Tributário e o Direito Processual, na medida em que a tributação, naturalmente, abre-se para a resistência, e esta, para a composição de litígios, no palco do contraditório e da ampla defesa.

Para Ruy Barbosa Nogueira[43], "na tela judiciária, as ações fiscais são regidas pelo CPC. Na tela administrativa, existe uma regulamentação dos procedimentos, regulamentação essa que é inspirada e se harmoniza mesmo com muitos institutos do Direito Processual, (...)".

Ao Direito Processual incumbe a estipulação de regramentos que nortearão o iter procedimental da lide tributária, quer na seara do processo administrativo fiscal, quer na órbita judicial – neste caso, em si, no curso das ações judiciais, e.g., em mandado de segurança, em ação declaratória, em ação anulatória, em ação repetitória, em ação consignatória, em embargos à execução fiscal, entre outras.

VI. O Direito Tributário e o Direito Internacional Público

Há forte laço comunicante entre as searas jurídicas em destaque, uma vez imprescindível o devido tratamento a ser dado aos tratados e convenções internacionais, com o fito de inibir a bitributação internacional, ao lado da inafastável necessidade de sistematização dos impostos aduaneiros, perante suas implicações no plano econômico interno.

VII. O Direito Tributário e o Direito Civil

Há íntima articulação entre essas esferas jurídicas, principalmente, no aspecto material do fato gerador, ligado aos conceitos de propriedade e transmissão de bens móveis e imóveis, de compra e venda de imóveis[44], de prestação de serviços, entre outros.

Para Kiyoshi Harada[45], "o direito tributário tem conexões com o Direito Civil, no qual foi buscar várias de suas categorias jurídicas, muitas vezes, vinculando a estrutura privada desses conceitos à estrutura do direito público".

VIII. O Direito Tributário e outros ramos científicos

O Direito Tributário não se mostra, igualmente, infenso a implicações oriundas de outras searas científicas. Abaixo, citamos apenas três ramos científicos – Ciência das Finanças, Merceologia e Economia –, entre vários existentes (Política, História, Sociologia, Contabilidade, Estatística etc.), a fim de que o leitor perceba o viés de entrelaçamento com o Direito Tributário:

(I) Ciência das Finanças: na Ciência das Finanças, "o Direito Tributário vai buscar muitos princípios econômico-financeiros para base da elaboração de seus institutos"[46]. A propósito, a Ciência das Finanças se dedica à atividade financeira do Estado, em uma perspectiva meramente especulativa, própria da ciência pura, por meio da qual se informa o legislador, diante da evolução do Direito, sobre a conveniência fiscal de dado objeto investigável[47].

(II) Merceologia: na Merceologia, o Direito Tributário vai buscar o esclarecimento dos elementos de fato adstritos à incidência do IPI, do ICMS e dos impostos aduaneiros (de exportação e importação), uma vez que tal ciência se dedica à classificação, nomenclatura ou especificação das mercadorias[48].

(III) Economia: na Economia, buscar-se-á com o Direito Tributário a troca de informações, ligadas aos fatores de riqueza, produção, circulação, distribuição e consumo, uma vez que é patente a atuação do tributo como forma de intervenção no campo econômico. Ademais, as duas disciplinas, unidas em saudável interdisciplinaridade, permitirão que se alcancem formas de obtenção de melhores resultados econômicos, com maior aproveitamento da elevada carga tributária do nosso país.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

2.1 Introdução

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna.

Nos capítulos seguintes, iremos nos dedicar, com profundidade, ao estudo dos princípios tributários, conforme a ordem abaixo sugerida:

a) Legalidade Tributária (art. 150, I);

b) Anterioridade Tributária (art. 150, III, b e c);

c) Isonomia Tributária (art. 150, II);

d) Irretroatividade Tributária (art. 150, III, a);

e) Vedação ao Confisco (art. 150, IV);

f) Não limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens e a Ressalva do Pedágio (art. 150, V);

g) Uniformidade Geográfica (art. 151, I);

h) Proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, em âmbito não federal (art. 151, II);

i) Proibição das Isenções Heterônomas (art. 151, III).

2.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar

Os princípios constitucionais tributários, que regulam a tributação, são considerados **limitações constitucionais ao poder de tributar**. Para a exata compreensão dessa expressão, convém enfrentarmos, de início, alguns conceitos elementares. Destaco dois deles: o conceito de **Estado** e o conceito de **Poder**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009: *"Os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar".*

Seguindo a trilha definitória de Georg Jellinek[49], citado por Dalmo de Abreu Dallari, o **Estado** é "a corporação territorial dotada de um poder de mando originário".

Assim, enquanto o território delimita a atuação de soberania estatal, esta sinaliza a posição de independência e supremacia deste Estado em relação ao povo. Aliás, para a formação do Estado, faz-se necessária a existência de três elementos fundantes e condicionais: um território, o povo e o governo soberano.

Uma pergunta exsurge: como o ente político, intitulado "Estado", exige dos indivíduos uma parcela do seu patrimônio particular?

A resposta é simples: tudo se dá no exercício da soberania estatal. De fato, dentre as várias facetas da soberania do Estado, destaca-se uma, o poder de tributar[50], como relevante fragmento dessa soberania.

Antes de nos debruçarmos sobre o conceito de "poder de tributar", urge definirmos o conceito de "poder", com o fito de apreendermos, com êxito, a ideia de que os princípios tributários aos quais chegaremos nos próximos tópicos desta obra são, inafastavelmente, limitações constitucionais ao poder de tributar.

Partindo-se da reflexão de Norberto Bobbio[51], o **poder** "é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento".

Desse traço conceitual, deduz-se que o poder, imanente às organizações sociais, desdobrar-se-á na interação de vontades, com a prevalência de uma sobre outra. Em outras palavras, o exercente do poder impõe sua vontade a outrem – o subordinado ao poder –, exigindo-lhe dado comportamento.

É imperioso destacar, todavia, que a noção de poder (político) não se confunde com a ideia de "força", e vice-versa. A esse propósito, Norberto Bobbio[52] nos ensina que "o fato de a possibilidade de recorrer à força ser o elemento que distingue o poder político

das outras formas de poder não quer dizer que o poder político se resolva através do uso da força. O uso da força é uma condição necessária, mas não suficiente para a existência do poder político (...)”.

Daí se assegurar que a relação de tributação não é relação de poder-força, mas, sim, uma relação de poder-direito. Sob essa diretriz, desponta a relação de tributação, assumindo um formato de “relação jurídica”, e não de “relação de força”. Desse ponto, já conseguimos migrar para a análise da expressão “poder de tributar”.

Conquanto a expressão **poder de tributar** pareça indicar “força de comando” ou “poder de mando”, não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”. O **poder de tributar** é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade.

No estudo da **soberania estatal**, diz-se que, tendo o Estado surgido com a função precípua de prover necessidades coletivas, há de estar ele munido do poder de exigir dos governados uma participação nos encargos públicos.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Planejamento e Orçamento (APO), em 07-06-2008: “*Receita tributária é uma receita derivada que o Estado arrecada, mediante o emprego de sua soberania, sem contraprestação diretamente equivalente e cujo produto se destina ao custeio das atividades gerais ou específicas que lhe são próprias*”.
> **Observação:** o mesmo item foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Analista Previdenciário/INSS – Ciências Contábeis, em janeiro de 2005.

Por essa razão, Ruy Barbosa Nogueira[53] assevera que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.

Nessa esteira, com a argúcia que lhe é peculiar, segue Ricardo Lobo Torres [54], para quem “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.

Sendo assim, como o poder envolve uma relação de pessoas, integrantes de um liame, em um plano de sujeição de um com relação ao outro, cabe indagarmos, na seara da tributação, como se dá esta relação entre o contribuinte, de um lado, e o Estado, de outro.

É cediço que o Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como uma inexorável forma de geração de receitas, permitindo que o Estado suporte as despesas necessárias à consecução de seus objetivos.

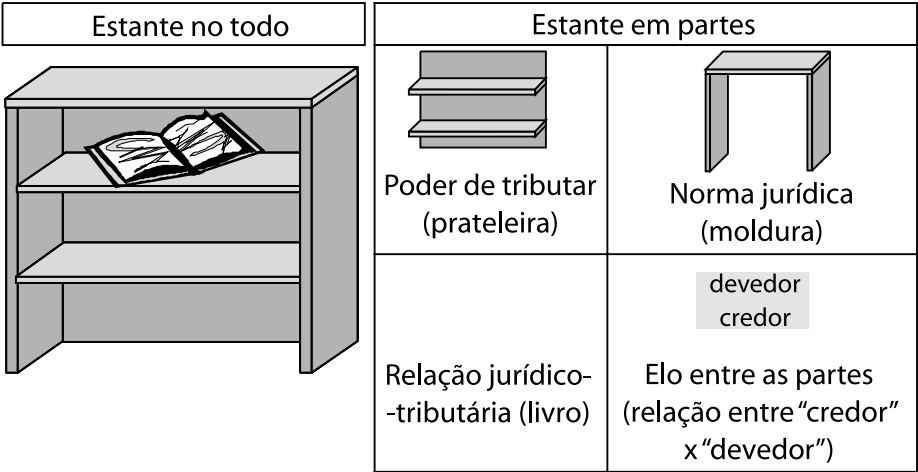
Daí se afirmar, com a segurança doutrinária que nos oferta o eminente Hugo de Brito Machado[55], que o tributo tem por finalidade algo que não se confunde, em si, com a disciplina jurídica que dele cuida, i.e., o Direito Tributário. Enquanto o **tributo** visa suprir os cofres públicos de recursos bastantes ao custeio das atividades estatais, no plano da

arrecadação, o **Direito Tributário** almeja efetivar o controle do poder de tributar, perpetrado pelo Estado que tributa.

Aliomar Baleeiro[56], com precisão, já nos fazia relembrar: "o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida". Hoje, na esteira de Hugo de Brito Machado[57], sentimo-nos autorizados a defender que "o Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica".

A sujeição do contribuinte ao poder do Estado se dá quando aquele, de um lado, atende à norma jurídica – que o leva à assunção do ônus tributário –, e este, de outra banda, instado igualmente a cumpri-la, na comum plataforma jurídico-tributária, expressa o poder de coação tendente à percepção do tributo.

Por essa razão, entendemos que a relação de poder na seara tributária, apresentando-se pela via da compulsoriedade, atrela-se à inafastável figura da legalidade, o que transforma a relação tributária em uma nítida relação jurídica, e não "de poder".

Valendo-se de analogia, para melhor explicar o fenômeno, poder-se-ia afirmar, à luz da ilustração abaixo sugerida: o poder de tributar ("prateleira") é cercado pela norma jurídica ("moldura"), dando suporte a uma relação jurídico-tributária ("livro"), cujo "conteúdo" (relação entre "credor x devedor") delimita o elo entre as partes. Observe o esquema mnemônico:

No plano paralelo, é possível comparar: enquanto "há **conteúdo** no **livro** que se encontra na **prateleira** cercada pela **moldura**", "há **relação entre 'credor x devedor'** na **relação jurídico-tributária** que se encontra no **poder de tributar** cercado pela **norma jurídica**".

O poder de tributar (ius imperium) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o modus operandi do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Evidencia-se, com clareza, que as relações de tributação entre governante e governado deverão transitar dentro do espaço modulador do texto constitucional, conforme se demonstrou no esquema em epígrafe, por meio da "moldura" da "prateleira", ou seja, dentro da norma jurídica que cerca o poder de tributar. Tal modulação se exterioriza nas **(I)** normas jurídicas de competência tributária e **(II)** nos princípios constitucionais tributários. Note:

(I) Normas jurídicas de competência tributária: destinam-se à delimitação do poder de tributar, uma vez que a própria Constituição Federal (arts. 153, 155 e 156) faz a repartição da força tributante estatal entre as esferas políticas (União, Estados-membros, Municípios e o Distrito Federal), de forma privativa e cerrada. A esse respeito, o insigne tributarista Roque Antonio Carrazza[58] preleciona:

> "De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. (...) Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do ius imperium do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – preveem as concretas obrigações tributárias".

(II) Princípios constitucionais tributários: os arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna hospedam variados comandos principiológicos, insculpidos à luz de pautas de valores pontualmente prestigiados pelo legislador constituinte. Aliás, em muitos casos, como já se viu, servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar. Nessa toada, **"consoante a jurisprudência firmada pelo STF, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas"**.

> O trecho foi extraído de assertiva considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima, em 07-06-2008.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"As limitações ao poder de tributar são consideradas cláusulas pétreas, por isso, insuscetíveis de supressão ou excepcionalização, mesmo que por Emenda Constitucional".*

É bom salientar que tais balizamentos, no plano dos princípios tributários, não se resumem aos princípios encontrados na seção constitucional, intitulada "Das Limitações do Poder de Tributar". A **Carta Magna, em toda a sua extensão**, alberga normas que são tendentes a inibir o poder do Estado no campo da tributação, v.g., as normas de imunidade tributária e as de proibição de privilégios e de discriminações fiscais. Desse modo, por oportuno, é recomendável ao estudioso conceber as limitações do poder de tributar, conceitualmente, de modo amplo e sistêmico, não as atrelando com exclusivismo aos limites dos princípios tributários.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Todas as limitações ao poder de tributar estão previstas na Constituição Federal de 1988, mais especificamente no Capítulo que regulamenta o 'Sistema Tributário Nacional' (Capítulo I do Título VI – art. 145 ao art. 162 da CF)".*

Vencida essa etapa inaugural de assimilação de conceitos jurídicos – v.g., de "Estado", de "poder", de "soberania" e, finalmente, de "poder de tributar" –, o que permitiu rotular os princípios tributários de "limitações constitucionais ao poder de tributar", temos plenas condições de, nos próximos capítulos, proceder ao aprofundamento de tais limitações, percorrendo os indigitados princípios tributários e as imunidades.

1 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 10.

2 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 18.

3 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 49-50.

4 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 35.

5 SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954, pp. 13 e 14; v. ________. _______. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40.

6 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 15.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 49.

8 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

9 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 241.

10 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 115.

11 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 126.

12 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 29.

13 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 16. ed., p. 127.

14 DEODATO, Alberto. Manual de ciência das finanças. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1954, p. 65.

15 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 20.

16 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 36.

17 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 5.

18 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 13.

19 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 242.

20 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 31.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 15.

22 V. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 28.

23 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 7-8; v. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 17.

24 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 8.

25 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 12.

26 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 15.

27 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 242.

28 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 11.

29 Idem.

30 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 242.

31 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 49.

32 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 33.

33 Ibidem, p. 68.

34 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 1.

35 Ibidem, p. 9.

36 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 15.

37 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 68.

38 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 242.

39 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 114.

40 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 242.

41 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 69.

42 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2008, contracapa (texto).

43 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., pp. 68-69.

44 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 12.

45 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 242.

46 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 64.

47 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 54.

48 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 65.

49 JELLINEK, Georg. Teoría general del estado. Buenos Aires: Albatroz, 1954, apud DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do estado. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 100.

50 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 28-29.

51 BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982, v. 7, p. 12.

52 Ibidem, p. 14.

53 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 140.

54 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 63-64.

55 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 50.

56 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 1.

57 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 50.

58 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 489.

2

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O princípio da legalidade é multissecular, com previsão inaugural na Carta Magna inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação "no taxation whithout representation".

O intento marcou a história do constitucionalismo inglês: tal estatuto foi a primeira constituição inglesa, chamada Magna Charta Libertatum, exsurgindo a partir do desejo popular de rechaçar a tributação tradutora de desapropriação e de chancelar a ideia de que a invasão patrimonial pressupõe o consentimento popular. Nascia, assim, o ideal de que, na esteira da legalidade, corre tão somente o tributo consentido.

Ademais, em outros momentos históricos, foi possível observar que o condicionamento do poder tributário serviu para limitar os poderes do Estado, v.g., a Independência dos EUA e a própria Revolução Francesa, que, em grande parte, foram consequência da atividade tributária extorsiva.

A esse propósito, Dino Jarach[1] asseverou que "foi por razões tributárias que nasceu o Estado moderno de Direito".

No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há Estado de Direito, há, reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira[2] aduz: "O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário".

Tem-se dito, nesse diapasão, que o princípio da legalidade é "o vetor dos vetores"[3]. Outrossim, tal postulado, intitulado princípio da legalitariedade, por Pontes de Miranda, mostra-se como um princípio fundante dos demais, irradiando uma carga valorativa de calibragem, no modulado convívio Fisco versus contribuinte.

Hugo de Brito Machado[4] assegura, com propriedade, que, "no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, **o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação"**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça do Estado de Minas Gerais (XLVIII Concurso), em 30-11-2008: *"O Princípio da Legalidade Tributária não significa um direito do Fisco, visto que traduz uma limitação em sua ação, conforme dispõe o art. 150 da Constituição Federal".*

No plano axiológico, o princípio da legalidade tributária, abrindo-se para a interpretação, apresenta-se carregado de carga valorativa, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica e justiça – vetores que não podem ser solapados na seara da tributação.

Em nossa órbita doméstica, o princípio da legalidade tributária é previsão centenária, percorrendo todos os textos constitucionais, com exceção da Constituição Federal de 1937, omissa a respeito, podendo-se observá-lo, de modo genérico, no art. 5º, II, da atual Carta Magna, sob a disposição "Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

No plano específico do Direito Tributário, desponta o art. 150, I, CF/88. Observe-o:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:
>
> **I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: *"É vedado aos entes federativos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, em respeito ao princípio da legalidade tributária".*

Assim, prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei.

É fato que o preceptivo em epígrafe é a franca especificação do indigitado art. 5º, II, da **CF/88**, permitindo-se a adoção do importante aforismo nullum tributum sine lege. Em outras palavras, **o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado**. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio "tributo-lei-povo" assegura ao particular um "escudo" protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei.

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pelo TRF/4ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto: "*O princípio constitucional segundo o qual 'ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei' nenhuma relevância guarda em âmbito tributário, uma vez que tributos podem ser criados por decretos emanados do Poder*

Executivo, sem sequer necessidade de posterior homologação do Poder Legislativo".

A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos "instituição" e "aumento", levando o intérprete, à primeira vista, a associar a lei apenas aos processos de criação e majoração do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação. Com efeito, conforme se estudará no transcorrer da obra, as desonerações tributárias, quer no plano da extinção (e.g., isenções, remissões etc.), quer no plano das reduções (v.g., redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido etc.), adstringem-se à reserva de lei (art. 150, § 6º, CF). Daí se assegurar que o comando previsto no inciso I do art. 150 da CF/88 atrela-se, inexoravelmente, aos paradigmas fáticos instituição-extinção e aumento-redução.

É imperioso destacar que a tarefa de "instituir o tributo", conquanto unilateral na forma, não o é na essência. É que a instituição pressupõe o consentimento popular – consoante se asseverou em linhas anteriores –, uma vez que este ato, sendo reflexo, aponta que o destinatário do tributo está disposto a aceitar a invasão patrimonial privada em prol dos interesses coletivos, pagando-se tão somente aquilo que consentir a quem o exigir.

Pontes de Miranda, de há muito, preconizava a ideia de que a legalidade na tributação significa o povo tributando a si mesmo. Não há dúvida: sendo a lei uma expressão da vontade coletiva, não se pode imaginar que o povo possa oprimir a si mesmo. Com efeito, "o ser 'instituído em lei' significa ser o tributo consentido"[5], sinalizando que "é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem"[6].

Aliomar Baleeiro, citado por Maria de Fátima Ribeiro[7], reforçando a ideia de consentimento, ratifica: "O tributo é ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação". Tal relação avoca a noção de segurança jurídica que, axiologicamente, imantará o convívio entre Estado-credor e Cidadão-pagador.

2 O TRIBUTO E AS LEIS ORDINÁRIA E COMPLEMENTAR

O consentimento emanará, como regra, da **lei ordinária**. Esta é o veículo normativo hábil a instituir e a aumentar as exações tributárias. Como é cediço, a lei ordinária é a lei comum, do dia a dia das Casas Legislativas, cuja elaboração prescinde de quorum privilegiado de votantes.

Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pelo TRF/4ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto: "*É pacífico na doutrina que a Constituição cria os tributos, constituindo absurdo defender que a gênese do imposto seja a lei ordinária*".

Exemplo: (I) se há um IPTU, em dada municipalidade, há, por certo, uma lei ordinária municipal que o instituiu e que deverá veicular, quiçá, um possível aumento; (II) se há um IPVA, em dado Estado da Federação, há, certamente, uma lei ordinária estadual que o instituiu e que deverá veicular, talvez, um possível aumento; e (III) se há um ITR, na

Federação, há, seguramente, uma lei ordinária federal que o instituiu e que deverá veicular, porventura, um possível aumento.

Vê-se, dessarte, que a lei consentida é aquela emanada da entidade titular da competência tributária correspectiva. Tal fenomenologia sinaliza a unicidade das Casas Legislativas, cujo aprofundamento será feito em momento ulterior, no estudo da Competência Tributária, todavia pode agora ser sucintamente prenunciado: (I) o tributo federal, dependendo de lei ordinária federal, provirá de ato do Congresso Nacional; (II) o tributo estadual, dependendo de lei ordinária estadual, provirá de ato da Assembleia Legislativa (ou da Câmara Legislativa, para o Distrito Federal); e, por fim, (III) o tributo municipal, dependendo de lei ordinária municipal, provirá de ato da Câmara de Vereadores (ou da Câmara Legislativa, para o Distrito Federal).

Todavia, há casos de tributos federais que, obedecendo ao postulado da legalidade tributária, avocam o processo elaborativo desencadeado pela maioria absoluta dos representantes do Poder Legislativo Federal, a saber, a edição de lei complementar. Com efeito, **"no Brasil, é juridicamente possível a instituição de determinados tributos por meio de leis complementares"**.

> A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o ingresso no cargo de Agente Tributário Estadual (Sefaz/PI), em 23-12-2001.

Segundo a literalidade do texto constitucional, são eles:

1. **Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, CF)**;

> Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 18-05-2008, para o Exame de Ordem da OAB/SP: "*O imposto sobre grandes fortunas deve ser instituído por lei complementar*". O mesmo item foi solicitado nos seguintes concursos: **(I)** Cespe/UnB, em 02-03-2008, para o cargo de Procurador do Estado da Paraíba e **(II)** FCC, em 2006, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo.

2. **Empréstimos Compulsórios (art. 148, I e II, CF)**;

> Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 18-11-2007, para o cargo de Defensor Público da União: "*Consoante o texto constitucional, a definição da espécie tributária empréstimo compulsório cabe à lei complementar*".

3. Impostos Residuais (art. 154, I, CF);
4. Contribuições Social-previdenciárias Residuais (art. 195, § 4º, CF c/c art. 154, I, CF).

Tem-se afirmado na doutrina que as leis complementares visam "complementar" o texto constitucional. De um modo geral, observa-se que o constituinte, originário ou reformador, atrela à lei complementar certas matérias de especial importância, tendentes a um dado grau de polemização, para cujo regramento seria prudente a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares. Verifique que, nos casos acima expendidos, tal consenso se mostra inafastável, uma vez que encerram situações **"limítrofes"**, vocacionadas à instabilidade na relação jurídica obrigacional tributária, quando se pensa, por exemplo, em atingir as fortunas vultosas ou mesmo o patrimônio privado pela

tributação residual.

Assim, evidencia-se que **a lei complementar se põe como instrumento de utilização excepcional**, o que faz com que o legislador constituinte, pretendendo que tal matéria seja por ela disciplinada, estabeleça previsão explícita no texto constitucional, ressalvados casos esparsos, que avocam uma interpretação sistemática (vide art. 150, VI, "c", parte final, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"O princípio da estrita legalidade que rege o Direito Tributário pátrio dispõe que a instituição ou majoração de tributos depende de lei. Neste sentido, somente a lei ordinária é fonte instituidora de tributos*".

Quanto ao conceito de "maioria absoluta", necessária à aprovação de uma lei complementar, não é demasiado exemplificar que, havendo 113 parlamentares ocupantes de cargos eletivos existentes na Casa Legislativa, a maioria absoluta será formada pelo número inteiro imediatamente superior à metade ou à metade fracionada do total de parlamentares existentes, ou seja, 57 representantes.

Diversamente, a aprovação de uma lei ordinária, nessa mesma Casa Legislativa, não carecerá de tantos votos, mas necessitará igualmente número inteiro imediatamente superior à metade ou à metade fracionada do total de parlamentares presentes à sessão (quorum de instalação), ou seja, da intitulada "maioria simples". Exemplo:

> **Casa Legislativa Alfa:**
> **Maioria Absoluta:** entre 113 Parlamentares Existentes
> Resposta: 57 parlamentares
> **Maioria Simples:** entre 87 Parlamentares Presentes
> **Resposta:** 44 parlamentares

É fácil perceber que a aprovação de uma lei complementar demanda maior esforço, o que a torna naturalmente mais estável, em face da eventual tentativa de modificação ulterior.

Por fim, registre-se que, segundo o art. 62, § 1º, III, CF, inserto pela Emenda Constitucional n. 32/2001, **as matérias cabentes à lei complementar não poderão ser objeto de medida provisória**. Daí se afirmar que seria inconstitucional, por exemplo, um empréstimo **compulsório** ou, mesmo, uma residual contribuição social-previdenciária, instituídos por medida provisória.

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela FCC, em março de 2008, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas de Alagoas: "*O chefe do Poder Executivo poderá, através de medida provisória, instituir empréstimo compulsório das despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública*".

Ainda sobre o ato de instituir o tributo, calha assinalar que é imperioso que na lei tributária se estabeleçam, com clareza meridiana, todos os elementos configuradores da relação obrigacional tributária, v.g., o quanto se deve pagar; quem deverá proceder ao pagamento; por que se deve pagar; o ônus imposto para quem não pagar; entre outros indicadores[8].

Em outras palavras, a lei que institui um tributo deve conter, na esteira do art. 97 do CTN, elementos obrigatórios, conforme se nota no preceptivo abaixo reproduzido:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
> I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
> II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
> IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
> **V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São JoséSC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007: *"De acordo com o CTN, somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas".*

> VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Desse modo, o art. 97 do CTN, veiculando nítidas explicitações do preceito constitucional, sinaliza a necessidade de composição de uma lista taxativa (numerus clausus) de rudimentos configuradores da estrita legalidade, a seguir expendida:

ALÍQUOTA BASE DE CÁLCULO SUJEITO PASSIVO MULTA FATO GERADOR

Conforme se notou no art. 97, I ao VI, do CTN, **são prerrogativas legais em matéria tributária**, ficando reservadas, exclusivamente, à lei estabelecer: instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidade; fixação de alíquota e de base de cálculo; definição de **fato gerador da obrigação principal** e de sujeito passivo. Quanto à **"majoração de tributos"**, há ressalvas descritas nos parágrafos 1º e 2º do próprio art. 97, cujo detalhamento será feito em tópico ulterior.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-052008: *"São prerrogativas legais em matéria tributária, ficando reservada, exclusivamente, à Lei estabelecer: instituição de tributos; extinção de tributos; exclusão do crédito tributário e cominação de penalidades".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-052008: *"São prerrogativas legais em matéria tributária, ficando reservada, exclusivamente, à Lei estabelecer: instituição de tributos; extinção de tributos; exclusão do crédito tributário e definição de fato gerador".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-052008: *"São prerrogativas legais em matéria tributária, ficando reservada, exclusivamente, à Lei estabelecer: instituição de tributos; majoração de tributos; exclusão do crédito tributário e cominação de penalidades".*

Tal composição exaustiva tem sido rotulada pelos teóricos, na forma de variadas denominações, a saber: Estrita Legalidade, **Tipicidade Fechada (Regrada ou Cerrada)** e Reserva Legal.

Impende mencionar que o intitulado princípio da tipicidade não é autônomo perante o princípio da legalidade tributária, mas "um corolário do princípio da legalidade", segundo Ricardo Lobo Torres[9]. Na trilha de Alberto Xavier[10], "antes é a expressão mesma desse princípio, quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei", nos contornos da **segurança jurídica**. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o princípio da tipicidade, dizendo respeito ao conteúdo da lei, é uma **extensão lógica do princípio da legalidade material**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (TCU), em 27-09-2007: *"O princípio da estrita legalidade tributária deriva do princípio da legalidade, em sentido amplo, e atende ao postulado da segurança jurídica".*

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"É princípio constitucional tributário, estando literalmente expresso na Constituição, o da tipicidade".*

A tipologia da lei tributária, sendo fechada e exauriente, remete o intérprete à noção de tipo ou de tipificação, em um elevado grau de determinação conceitual e fixação de conteúdo[11], o que implica ao aplicador da regra que submeta as matérias ali discriminadas à moldura legal, sob pena de violação da estrita **legalidade**.

Ives Gandra da Silva Martins[12] assevera que "é fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva da lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma". Ou, ainda, nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho[13]: "A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa".

Nesse passo, não basta que se disponha na lei que um dado tributo fica assim instituído, deixando-se, por exemplo, para um ato infralegal a indicação da alíquota, da base de cálculo, do sujeito passivo ou do fato gerador. Ou, em outro giro, se houver omissão ou obscuridade quanto a esses elementos essenciais, descabe ao administrador e ao juiz integrarem a lei, colmatando a lacuna por analogia.

Pretende-se, sim, que a lei tributária **proponha-se a definir in abstracto todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo**, para que se possa, in concreto, identificar o quanto se pagará, por que se pagará, a quem se pagará, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno da incidência.

> Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pela PGE/MS, para o cargo de Procurador do Estado de Mato Grosso do Sul, em 2004: "*O princípio da tipicidade impõe a obrigatoriedade de a lei instituidora do imposto conter todos os elementos fundamentais do fato gerador da obrigação tributária, que são os elementos pessoal, temporal, espacial, material e qualificativo*".

Desse modo, a lei tributária deverá **fixar**, com hialina clareza, por exemplo, **a alíquota, a base de cálculo**, o sujeito passivo do tributo, a multa e o fato gerador, sendo-lhe vedadas as indicações genéricas no texto legal de tais rudimentos numerus clausus da tipologia cerrada.

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Vunesp, em 21-10-2007, para o cargo de Juiz Estadual (TJ/SP): "*Em matéria tributária, nos termos do CTN, não depende de lei a fixação de alíquota do tributo e a sua base de cálculo*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"O tributo só pode ser instituído por lei formal, em sentido estrito, porém a definição da base de cálculo se efetiva através da edição de ato normativo do Chefe do Poder Executivo".*

Uma fértil discussão acerca do tema tem sido travada na doutrina e nos tribunais: se o prazo para pagamento do tributo é ou não componente da reserva legal. Em outras palavras, tem-se questionado se é possível a alteração da data de pagamento do tributo por um ato normativo infralegal, v.g., uma portaria.

O **STF** tem entendido que o Poder Executivo detém competência para expedir ato infralegal fixando o prazo de pagamento do tributo, ao fundamento de que a fixação de prazo para recolhimento das exações tributárias não é matéria reservada à lei. Note os entendimentos jurisprudenciais:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"Segundo orientação dominante do STF, o prazo para pagamento de tributo deve estar definido em lei no sentido formal".*

"(...) O Tribunal, por maioria, conheceu do recurso e lhe deu provimento, declarando a constitucionalidade do art. 66 da Lei n. 7.450/85 que atribuiu ao Ministro da Fazenda competência para expedir portaria fixando o referido prazo, ao fundamento de que a fixação de prazo para recolhimento do tributo não é matéria reservada à lei. Vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso, por entenderem que a disciplina sobre prazo de recolhimento de tributos sujeita-se à competência legislativa do Congresso Nacional". (RE 140.669/PE, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-12-1998) (Grifos nossos)

"(...) Alegação descabida. Prevista, no dispositivo legal sob enfoque, a atualização monetária dos débitos de ICMS, não há como se falar, no caso, em ofensa ao princípio da legalidade. De outra parte, não se compreendendo no campo reservado a lei, pelo Texto Fundamental, a definição do vencimento e do modo pelo qual se procederá a atualização monetária das obrigações tributárias." (RE 172.394/SP, rel. Min. Marco Aurélio, j. 21-06-1995) (Grifos nossos)

> "(...) Improcedência da alegação, tendo em vista não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária; já se havendo assentado no STF, de outra parte, o entendimento de que a atualização monetária do débito de ICMS vencido não afronta o princípio da não cumulatividade (RE 172.394). Recurso não conhecido." (RE 195.218/MG, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 28-05-2002) (Grifos nossos)

É salutar, todavia, em abono da dialética, observarmos os sedutores argumentos expendidos nos votos vencidos dos eminentes Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, no RE 140.669-PE/98[14], demonstrando que os insignes julgadores se opuseram à ideia de que o prazo para pagamento pode ser disciplinado por ato infralegal. Aduzem que não tem cabimento, de um lado, a exigência da legalidade para a formatação de todos os ângulos estruturais do tributo, e, de outro lado, a sua dispensa no momento da consumação do sacrifício patrimonial do contribuinte. Observe os selecionados trechos dos votos:

> Voto do **Ministro Marco Aurélio**: "(...) A segurança jurídica, a relação entre Estado e contribuinte reclama estabilidade somente possível de ser garantida via observância irrestrita ao mecanismo próprio que é o revelado pela edição de lei em sentido formal e material, isto tendo em vista a competência abrangente do Congresso Nacional para disciplinar a arrecadação de tributos". E citando Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves[15], prossegue: "(...) tais autores ressaltam que o espaço de tempo para a satisfação do tributo muito tem a ver com o valor respectivo, sendo que a fixação de prazo para cumprimento de obrigação tributária não é matéria administrativa. Em última análise, segundo os citados tributaristas, o prazo para o recolhimento 'é tão juridicamente relevante quanto à base de cálculo e à alíquota, para determinação do quantum'. (...) A cobrança do tributo é uma atividade vinculada à lei, razão pela qual se mostra descabida constitucionalmente delegação que implique a possibilidade de, conforme a situação do caixa, vir a ser fixado, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, este ou aquele prazo (...)".
>
> Voto do **Ministro Sepúlveda Pertence**: "(...) Certo, a arrecadação tributária é matéria essencialmente administrativa. Por isso – como o dogma da indelegabilidade efetivamente não pode ser levado às últimas consequências – malgrado reservada à lei, a matéria comportará desenvolvimentos regulamentares, no campo próprio do regulamento – independentemente de autorização legal expressa – que é o da ordenação de atividade administrativa, fundada no poder hierárquico que lhe é essencial. Não é disso, porém, que se cogita aqui, mas da disciplina de prisma substantivo da relação entre os órgãos de arrecadação tributária e o contribuinte, qual o tempo do cumprimento de sua obrigação: dada a sua inegável relevância, não há como subtraí-lo da reserva constitucional à lei da regência da arrecadação de tributos (...)".

De nossa parte, entendemos que o **prazo para recolhimento do tributo**, conquanto ausente na lista exaustiva dos elementos configuradores da reserva legal, constante do art. 97 do CTN, apresenta-se como rudimento substancial para a completude da lei tributária, ao indicar o átimo de tempo em que se deve adimplir, com pontualidade, a obrigação tributária. Deixar tal determinação ao alvedrio do Poder Executivo, ao sabor da discricionariedade, é sufragar o perene estádio de insegurança jurídica, acintosa ao elemento axiológico justificador do postulado da estrita legalidade.

Por outro lado, recomendamos que, para concursos públicos, deve o leitor se manter fiel à lista exaustiva de elementos típicos da lei tributária, concebendo **o prazo para pagamento do tributo como item não adstrito à reserva legal**. Este tem sido o posicionamento adotado pelas principais Bancas Examinadoras, a saber, Esaf, Vunesp e **Cespe/UnB**. Curiosamente, o TRF da 3ª Região, em provas realizadas para o cargo de Juiz Federal Substituto, tem adotado posicionamento diverso – em mais de uma prova! –, entendendo que um decreto que reduz prazo de recolhimento é inconstitucional, uma vez que o prazo integra as exigências do princípio da legalidade, sendo vedado ao **decreto**

tratar dessa **matéria**.

Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Esaf, em 2005, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Esta-dual/MG: "*Decreto que reduz o prazo de recolhimento de imposto é inconstitucional, porque o prazo integra as exigências do princípio da legalidade*".
Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Vunesp, em 11-06-2006, para o cargo de Juiz Estadual (TJ/SP): "*Somente a lei tributária pode fixar o tempo de pagamento do crédito tributário*".
Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008.
Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 24-07-2005, para o cargo de Defensor Público de Sergipe: "*A alteração da data de recolhimento de tributo por decreto não ofende o princípio da legalidade tributária estrita*". À semelhança, note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado (3ª Categoria) do Ceará, em 15-02-2004: "*A data de pagamento do ICMS, por ser dado que repercute na exigibilidade do tributo, não pode ser alterada por decreto*".
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC (certame anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"O prazo de recolhimento de um imposto só pode ser fixado por meio de lei".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto: "*Decreto federal que reduz o prazo de recolhimento do imposto sobre a renda é inconstitucional, porque o prazo integra as exigências do princípio da legalidade*".

Vale destacar, ademais, que exsurgem outros bons exemplos de matérias que passam ao largo da estrita legalidade. São eles:

3.1 A estipulação de obrigações acessórias (art. 113, § 2º, CTN)

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. (...)
§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

As obrigações acessórias, intituladas "deveres de contorno", segundo o jurista italiano Renato Alessi, citado por Geraldo Ataliba, referem-se àqueles deveres instrumentais do contribuinte, que gravitam no entorno do tributo, na esteira das relações jurídico-tributárias, de cunho não patrimonial.

Nesse passo, as obrigações tributárias acessórias, consistentes nas prestações positivas ou negativas, de interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, podem ser previstas em **atos infralegais** (portarias, circulares, instruções normativas, entre **outros**), e não necessariamente em lei – esta, sim, necessária à veiculação dos deveres patrimoniais, ínsitos à obrigação tributária principal (art. 114 do CTN).

Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Vunesp, em 11-06-2006, para o cargo de Juiz Estadual (TJ/SP): "*A obrigação tributária acessória decorre somente da lei*".

Tal entendimento vai ao encontro da chancela do estimado Hugo de Brito

Machado[16], para quem as obrigações acessórias devem ser meros deveres instrumentais – adequados, necessários e não excessivos –, empregados no intuito de se aferir se as obrigações principais (estas, sim, previstas em lei) estão sendo adimplidas. Dessa forma, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória deve se adstringir à lei tributária (art. 97, V, CTN), mas não à própria obrigação acessória.

Nesse passo, evidencia-se a obrigação acessória, em seu viés instrumental, como uma obrigação imposta para a fiel execução de uma lei, que, por sua vez, impõe a obrigação principal (v.g., fiscalização do IRPF, a partir do montante declarado na Declaração do Imposto de Renda – DIRPF).

O STJ tem assim entendido, como se nota no didático trecho extraído do voto do Ministro Relator Castro Meira, no RMS 17.940/MT, 2ª Turma, em 10-08-2004:

> "(...) A Lei Complementar n. 87/96, que dispõe sobre o ICMS, da mesma forma, dita que 'o direito de crédito para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação (art. 23). Como se vê a legislação federal prevê limitações e autoriza a criação de mecanismos para combater a sonegação fiscal. Assim, as condições para o controle do ICMS impostas pela norma mato-grossense não comportam vícios de legalidade. (...)
>
> A portaria estadual não está criando ou majorando a alíquota do ICMS, mas está instituindo obrigação acessória a este tributo: 'o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (CTN, art. 115). Nos termos do Código Tributário Nacional, esse fato gerador pode ser definido pela legislação e não apenas pela lei'. Não há, pois, o malferimento do citado princípio constitucional porque o Código Tributário Nacional, em seu art. 113, § 2º, possibilita a instituição desta espécie de obrigação tributária por legislação de forma ampla. (...)
>
> De fato, a exigência de preenchimento, pelo contribuinte, de formulários de pedidos de autorização e utilização de créditos do ICMS é legal. Pode o Estado criar obrigação acessória, com o fim de exercer suas funções de controle e fiscalização, ainda que por mero ato administrativo, como é a portaria, já que o CTN se refere à 'legislação tributária', e não à lei. (...) Nesse sentido esta Corte tem precedentes, dos quais destaco: ROMS 8.254/RJ, rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 29-11-1999; e REsp 89.967/RJ, rel. Min. Ari Pargendler, DJU de 18-05-1998". (Grifos nossos)

Ou, ainda, no trecho da seguinte ementa:

> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. MULTA. ATRASO NA ENTREGA DA DCTF.
>
> (...) 3. A instrução normativa 73/96 estabelece apenas os regramentos administrativos para a apresentação das DCTF's, revelando-se perfeitamente legítima a exigibilidade da obrigação acessória, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade.
>
> 4. Embargos de declaração acolhidos para sanar erro material. (EDcl nos EDcl no AgRg no Recurso Especial n. 507.467 – PR, STJ, 1ª T., j. 05-05-2005). (Grifos nossos)

3.2 A atualização monetária do tributo (art. 97, §§ 1º e 2º, CTN)

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
>
> (...)
>
> **§ 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.**

O teor do referido dispositivo foi solicitado em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Fiscal da Fazenda do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008.

> § 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A atualização monetária do tributo, quando obedecer a índices oficiais de correção de dado período, devida e publicamente revelados, será **inequívoca atualização**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC (certame anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"A atualização do valor monetário da base de cálculo constitui majoração do tributo, devendo ser estabelecida por meio de lei"*.
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Fiscal da Fazenda do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008.

Diversamente, se, sob a capa da "atualização", forem utilizados índices acima da correção monetária do período em análise, não se terá atualização, mas **induvidoso aumento de tributo**.

Daí se dizer que, no primeiro caso – em que há legítima atualização – não há majoração do tributo, **permitindo-se o tranquilo uso de atos normativos infralegais**. De outra banda, no segundo caso, em que há **falsa "atualização"** – e verdadeira majoração do tributo –, há de se ter a lei, como conditio sine qua non, sob pena de eiva de legalidade **tributária**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Vunesp, em 11-06-2006, para o cargo de Juiz Estadual (TJ/SP): "*Somente a lei tributária pode atualizar monetariamente a base de cálculo do tributo*".
> Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pela FGV Projetos, em 27-01-2008, para o cargo de Juiz de Direito Substituto/PA: "*A atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo não constitui majoração, conforme o disposto no CTN*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto: "*A atualização monetária da base de cálculo do tributo, por decreto, é sempre ofensiva à limitação ao poder de tributar*".

A esse propósito, impende citar a **Súmula n. 160 do STJ**, segundo a qual **"é defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária"**.

> O teor da presente Súmula foi solicitado em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

Em tempo, frise-se que o STF, em 2013, considerou inconstitucional a majoração, sem edição de lei em sentido formal, do valor venal de imóveis para efeito de cobrança do IPTU, acima dos índices oficiais de correção monetária (RE 648.245/Reperc. geral, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 01-08-2013).

A título de exemplificação, observe as situações abaixo, que reproduzem assertivas solicitadas em provas de concursos públicos:

a) **"Determinado município brasileiro estabeleceu, por portaria expedida pela secretaria municipal da fazenda, que a atualização monetária do IPTU seria feita com base no índice oficial de correção, acrescido de 0,5% ao**

mês. Nessa situação, é lícita a alteração feita por portaria, tendo em vista que não se trata de majoração de tributo".

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 17-08-2008, para o cargo de Procurador Municipal de Natal/RN.

b) **"Um Prefeito Municipal, através de Decreto, corrige a base de cálculo do IPTU em 45% (quarenta e cinco por cento), em 31 de dezembro de 2007, para que seja aplicada a nova base de cálculo a partir de 1º de janeiro de 2008. Esta medida é inconstitucional, porque a correção monetária depende da indicação de índice de correção monetária, enquanto no fato apresentado houve verdadeira majoração da base de cálculo, violando, portanto, o princípio da legalidade".**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de São Paulo, em julho de 2008.

c) **Não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. No caso do IPTU, pode ser atualizada por decreto do prefeito, ainda que o índice da atualização seja um pouco superior ao índice de inflação oficial do governo.**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, no concurso realizado pela FGV Projetos, em 16-08-2008, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro.

d) **"O Poder Executivo de uma unidade da federação resolveu atualizar, aplicando índice oficial de correção monetária, pauta de valores imobiliários, aprovada no ano anterior pela casa legislativa, e cobrar o novo valor do IPTU dos contri-buintes. Nesse caso, é possível afirmar que somente a casa legislativa poderia cobrar novo valor, pois há cobrança de tributo sem lei nova para sua instituição. O Poder Executivo não possui competência para estabelecer o novo valor da pauta, mesmo que seja para aplicar correção monetária em valor anterior disposto em lei. Portanto, há ilegalidade no estabelecimento de valor atualizado pela correção monetária da pauta de valores imobiliários para fins de cobrança do IPTU".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009.

4 A MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O Princípio da Legalidade Tributária comporta uma atenuação ou mitigação – ou, simplesmente, "exceção", para alguns doutrinadores.

Falar em "exceção" ao princípio em tela parece não ser a melhor exegese dos preceptivos que ressalvam a legalidade, haja vista referirem-se eles a exações tributárias que dependem de lei, mas que podem ter uma alteração de alíquotas empreendidas por

ato do Poder Executivo. A bem da verdade, todos os tributos estão sujeitos ao **princípio da legalidade**, embora, em relação a alguns, sob as vestes de uma "aparente exceção", nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo[17], o princípio se mostre mitigado, com relação às alíquotas (e não com relação à **base de cálculo!**). Significa dizer que, em certas circunstâncias – e dentro dos limites legais –, não se submetem "completamente" ao princípio da legalidade tributária. Com efeito, há limites legais, dentro dos quais o Poder Executivo alterará as alíquotas dos tributos considerados "exceções". Frise-se que a "alteração de base de cálculo", aceita pelo art. 21 do CTN, não foi recepcionada pelo art. 153, § 1º, da CF, permanecendo apenas a possibilidade quanto às alíquotas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto: "*No sistema constitucional vigente, não há exceções ao princípio da legalidade*". Da mesma forma, o TRF/3ª Região considerou **INCORRETO**, o item "*Os impostos sobre importação, exportação e produtos industrializados não precisam obedecer ao princípio da legalidade*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, em 30-112003, para o cargo de Au-ditor Fiscal da Receita Federal: "*É facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 1998, para o cargo de Procurador Autárquico: "*O Poder Executivo dispõe da faculdade de alterar as alíquotas e as bases de cálculo dos impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários*".
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto.

Evidencia-se, assim, que a terminologia mais burilada para o fenômeno em estudo deve ser aquela que sinaliza a "mitigação" ou "atenuação"[18] do postulado, e não a "exceção", propriamente dita.

É vital destacar, no estudo da legalidade tributária, que a doutrina tem lapidado a distinção entre lei material e lei formal.

A lei material é a própria norma, na condição de comando abstrato, geral e impessoal, dotado de hipoteticidade. Diz-se, assim, que determinada matéria se submete à chamada "reserva de lei material" ou "reserva material da lei".

Por outro lado, a lei formal é o ato normativo que detém a forma de lei. Assim, destaca-se como o comando que deve ser formulado por órgão titular da função legislativa, na condição de ato jurídico emanado pelo Poder Competente, segundo a forma estabelecida no texto constitucional. Diz-se, pois, que se trata de "reserva de lei formal" ou "reserva formal de lei"[19].

A partir desse traço distintivo, nota-se que o ato que tem a "forma de lei" – a lei formal – nem sempre indicará a presença da lei em sentido material. Ademais, é fácil perceber que as ressalvas à legalidade tributária, quando veiculadoras de uma atuação

do Poder Executivo na seara tributacional, são verdadeiras ressalvas à "reserva da lei formal", e não à "reserva da lei material".

Segundo o art. 153, § 1º, CF, há quatro impostos federais que poderão ter suas alíquotas majoradas (ou reduzidas) por ato do Poder Executivo Federal, o que se dá comumente por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda. São eles:

1. Imposto sobre a Importação (II);
2. Imposto sobre a Exportação (IE);
3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
4. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

Como se estudou, é defeso à lei instituir o tributo sem lhe precisar a alíquota, por exemplo, porquanto é de sua exclusiva competência descrever todos os aspectos da hipótese de incidência. Definindo-se a alíquota, como elemento essencial à reserva legal, é admissível que o Poder Executivo provoque uma alteração em sua fisionomia. Isso não significa que o Poder Executivo desfrutará de poder para fixar a alíquota a seu bel-prazer, mas de mera autorização para flexibilizá-la, segundo os parâmetros legais (**máximo e mínimo**, teto e piso, e não apenas um patamar destes). Tais balizas podem ser amplas, mas não serão ilimitadas.

Exemplo: Lei do Imposto de Exportação estipula alíquota de 20% para um certo bem exportável. Pode o Poder Executivo reduzi-la para dez (10%) e, se quiser, retorná-la a seu patamar máximo (20%)[20].

Dessarte, não se trata de atuação arbitrária da autoridade administrativa, mas de nítida "atuação legalmente cercada", em que há uma moldura ou circunferência traçada pela lei. Enquanto não exercida a possível alteração pelo Poder Executivo, deverá prevalecer aquela alíquota prevista na lei.

Insta frisar que, "se quem pode o mais, pode o menos", a atuação do Poder Executivo não está adstrita apenas à majoração das alíquotas, mas também à sua redução. Com efeito, tais impostos, ditos "flexíveis", abrem-se para o manejo de alíquotas no intuito de regulação do mercado ou da economia do País. Daí se dizer que tais exações são **gravames regulatórios ou reguladores de mercado**.

> Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 27-04-2008, para o cargo de Procurador do Estado (PGE/ES): "*Considere que um decreto presidencial tenha majorado a alíquota do imposto sobre a importação de determinado bem de 10% para 200%. Nesse caso, por se tratar de tributo com função extrafiscal de controle da balança comercial, a referida majoracão não fere o princípio do não confisco*".

Com base nessas premissas, é possível entender a lógica de tal flexibilidade, de que dispõe o Poder Executivo, no manejo das alíquotas, prescindindo-se da anuência do Poder Legislativo. Tais impostos são dotados de extrafiscalidade – poderoso instrumento financeiro empre-gado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias. Note que a extrafiscalidade orienta-se para fins outros que não a captação de recursos para o Erário, visando corrigir externalidades. De fato, os impostos mencionados – **IIa**, IE, IPI e o **IOFb** – atrelam-se à

ordenação das relações econômico-sociais, servindo para a intervenção em dados conjunturais e estruturais da economia.

> **a.** Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Vunesp, em 11-06-2006, para o cargo de Juiz Estadual (TJ/SP): "*Somente a lei tributária pode alterar a alíquota do imposto de importação de produto estrangeiro*".
> **b.** Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 18-05-2008, para o Exame de Ordem da OAB/SP: "*As alíquotas do IOF somente podem ser modificadas por lei em sentido estrito*".

Exemplo: quando há necessidade de um equilíbrio no mercado, o Poder Executivo Federal pode valer-se de um aumento de tais impostos regulatórios, a fim de que se fomentem comportamentos, como aquisição de bens produzidos no Brasil (aumentando-se o II), controle de inflação (aumentando-se o IOF) ou desestímulo a processos industriais (aumentando-se o IPI).

É fato que, por meio desse mecanismo, não vai abolir o princípio da legalidade, banindo-o por completo, mas apenas amoldurar o campo dentro do qual o Poder Executivo transitará, deixando levá-lo às últimas consequências.

É cediço que o Estado tributa com vista a auferir receitas, e, assim, a fiscalidade ganha prevalência significativa. Todavia, a extrafiscalidade, afastando-se do mecanismo de pura arrecadação, objetiva corrigir anômalas situações sociais ou econômicas, buscando o atingimento de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos financeiros para o Estado.

Vê-se, pois, que a fiscalidade, como função que demarca quase todos os tributos, visa à finalidade eminentemente arrecadatória, representando o mero tráfego do montante pecuniário, a título de tributo, que sai do patrimônio do destinatário da exação de modo compulsório em direção aos cofres públicos.

Para Luciano Amaro[21], a distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside no objetivo visado pela lei de incidência. O eminente autor relata-nos o que se entende por tributos extrafiscais:

> "(...) Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos à entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se, com a imposição, não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias (...)".

Diante do exposto, o princípio da legalidade tributária poderá ser mitigado, em situação excepcional de extrafiscalidade, permitindo-se ao Poder Executivo a flexibilização no manejo de alíquotas de certos gravames regulatórios. Daí, **"à luz das disposições em vigor da Constituição Federal, não ser possível afirmar que qualquer tributo só pode ter suas alíquotas aumentadas por lei"**.

> A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009.

5 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 33/2001

A Emenda Constitucional n. 33/2001 trouxe a lume mais dois casos de mitigação ou ressalvas ao Princípio da Legalidade Tributária, ambas igualmente justificadas no contexto da **extrafiscalidade**, abrindo espaço à alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo. Confira:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"As contribuições de intervenção no domínio econômico relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, de gás natural e seus derivados e de álcool combustível, de competência da União, têm função nitidamente fiscal".*

1. CIDE-Combustível: a CIDE é sigla designativa de "Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico". A CIDE-Combustível é tributo federal, instituído no Brasil, em 2001, à luz da Emenda Constitucional n. 33, por meio da Lei n. 10.336/2001. Conforme o disposto no art. 149, § 2º, II, c/c art. 177, § 4º, I, "b", parte inicial, ambos da CF, o Poder Executivo Federal poderá reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio – no caso, o decreto presidencial. Não pode, portanto, ultrapassar este patamar originário de alíquota, sob pena de vício de legalidade. Veja o comando:

> Art. 177. § 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:
> I – a alíquota da contribuição poderá ser: (...)
> b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, (...)

Assim, vale dizer que esta mitigação da legalidade tributária consiste apenas na possibilidade de o Poder Executivo reduzir a alíquota e restabelecê-la ao limite máximo fixado inicialmente pela lei. A majoração, em si, da alíquota da CIDE-Combustível deve avocar a presença da lei, passando ao largo da ressalva ora estudada.

2. ICMS-Combustível: esta é a única ressalva indicadora de tributo não federal; os outros cinco tributos, pertencentes ao rol das ressalvas, como se notou, são gravames federais. Ademais, a mitigação não se refere ao **"ICMS" em si**, mas a um tipo todo particularizado deste imposto – o ICMS-Combustível, por nós assim intitulado. Observe o comando:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"A legalidade constitucional constitui garantia fundamental do contribuinte, contudo a própria Constituição permite exceções como a alterações de alíquotas do ICMS pelo Poder Executivo".*

> Art. 155. § 4º. Na hipótese do inciso XII, "h", observar-se-á o seguinte: (...)
> IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, "g", observando-se o seguinte: (...)
> c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, (...)

Art. 155. § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII – cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, "b"; (...)

Conforme o disposto no art. 155, § 4º, IV, "c", da CF, tal ressalva à legalidade tributária refere-se ao ICMS de incidência unifásica (ou monofásica), nas operações com combustíveis e lubrificantes previstos em lei complementar federal.

Segundo o texto constitucional, cabe a esta lei complementar federal definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto (ICMS) incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade (art. 155, § 2º, XII, "h", da CF). Por sua vez, as alíquotas do ICMS incidente sobre esses combustíveis serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. Com efeito, os Estados e DF, mediante convênios interestaduais, celebrados no âmbito do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), definem as alíquotas do ICMS incidente sobre tais combustíveis.

Frise-se que o convênio – e não um **"decreto estadual"!** – pode definir e modificar as alíquotas sem a necessidade de lei, o que torna esta ressalva bem mais abrangente do que aqueloutra, adstrita à CIDE-Combustível. Aliás, é possível assegurar que se trata de caso único em que se fixam alíquotas por ato do Poder Executivo. Ademais, o preceptivo igualmente menciona a sistemática de redução e restabelecimento de alíquotas, avocando-se-lhe idêntico tratamento adotado para a CIDE-Combustível.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado da Paraíba, em 02-03-2008: "*Nos termos e limites fixados em lei complementar federal, o Poder Executivo estadual, mediante decreto, pode reduzir, com o objetivo de regular a demanda, as alíquotas de ICMS de determinados produtos, dada a natureza extrafiscal desse tributo*".

Posto isso, é de rigor a memorização das **seis ressalvas** ao princípio da legalidade tributária, dentre as quais se destacam cinco, afetas a tributos federais – quatro impostos e uma contribuição interventiva – e uma, adstrita a tributo estadual (ICMS):

II
IE
IPI
IOF
CIDE-Combustível
ICMS-Combustível

6 OS REFLEXOS DA EC N. 32/2001 NO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Após tramitar durante seis anos no Congresso Nacional, a PEC n. 472, pondo fim a intensos debates, resultou na Emenda Constitucional n. 32/2001. Esta, consoante o

comando inserto no art. 62, § 2º, CF, permite a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária.

A medida provisória se traduz em ato normativo de vida efêmera e de utilização excepcional, no trato de certos assuntos, cujos pressupostos materiais atrelam-se a elementos de relevância e urgência. Resumidamente, é "ato político, normativo, discricionário, excepcional, cautelar, precário e com força de lei"[22].

Como é sabido, **"(...) a medida provisória não apreciada pelo Congresso Nacional podia, até a Emenda Constitucional 32/2001, ser reeditada dentro do seu prazo de eficácia de trinta dias, mantidos os efeitos de lei desde a primeira edição"**.

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009.

Com a EC n. 32/2001, o prazo de validade de uma MP passou a ser de 60 dias, admitida uma única prorrogação por mais 60 dias (art. 62, § 7º, CF). Não havendo a conversão em lei, no prazo supracitado, a medida provisória perderá eficácia desde a origem, devendo os produzidos efeitos serem regulados por decreto legislativo do Congresso Nacional (art. 62, § 3º, CF). Aliás, **é vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo** (art. 62, § 10, CF). Por fim, não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, **as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas** (art. 62, § 11, CF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"A respeito do regramento constitucional das medidas provisórias, é possível afirmar que é vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: *"Se a regulação das relações advindas de medida provisória não convertida em lei não se consumar em até 60 dias a contar da rejeição (expressa) ou da caducidade (rejeição tácita), estas relações hão de se conservar regidas pela medida provisória, ainda que esta não se encontre mais em vigor".*

No cotejo entre a lei e a medida provisória, exsurgem importantes diferenças, que podem ser visualizadas a seguir, à luz do quadro mnemônico, aqui idealizado com base nas brilhantes ideias de Celso Antonio Bandeira de Mello[23]:

Diferenças entre MP e Lei		
1ª	**MP**	Forma excepcional de regulação de certos assuntos
	Lei	Forma normal de regulação de certos assuntos
2ª	**MP**	Instrumento precário, com vida curtíssima

	Lei	Instrumento não precário, com prazo indeterminado, ressalvado o caso de lei de vigência temporária
3ª	**MP**	Pode ser infirmada pelo Congresso a qualquer tempo (dentro do prazo para a apreciação)
	Lei	Não pode ser infirmada pelo Congresso a qualquer tempo, ligando a sua persistência à vontade do órgão de que emanou
4ª	**MP**	A MP não convertida em lei perde sua eficácia desde o início (ex tunc)
	Lei	A lei, ao ser revogada, apenas cessa seus efeitos dali pra frente (ex nunc)
5ª	**MP**	A MP, para ser expedida, depende da ocorrência de certos pressupostos (relevância e urgência)
	Lei	Para a lei, a relevância da matéria não é condição para que seja produzida

A medida provisória, prevista no art. 62 da Carta Magna, em sua redação original, teve franca inspiração no decreto-legge, previsto no art. 77 da Constituição Italiana de 1947. Note o dispositivo de nossa Lei Suprema:

Art. 62. (...)
§ 2º. Medida provisória que implique **instituição ou majoração** de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-112007: *"Segundo definição contida no art. 3º do CTN, tributo é uma prestação pecuniária que, entre outras características, é instituída em lei. A partir daí, e considerando os dispositivos constitucionais sobre as espécies normativas, podemos concluir que medidas provisórias são aptas a instituir, mas não a aumentar tributos".*

O art. 62, § 2º, CF, ao permitir a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária, associou-a, com exclusividade, ao campo dos **impostos**, o que, em si, não contempla qualquer eiva de legalidade **tributária**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela FGV Projetos, em 04-05-2008, para o cargo de Juiz de Direito Substituto/MS: "*Segundo a Constituição Federal de 1988, é vedado o uso de medidas provisórias para instituir ou majorar impostos, por violar o princípio da legalidade tributária*".
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"Segundo definição contida no art. 3º do CTN, tributo é uma prestação pecuniária que, entre outras características, é instituída em lei. A partir daí, e considerando os dispositivos constitucionais sobre as espécies normativas, podemos concluir que as medidas provisórias podem, em determinadas situações, versar sobre matéria tributária".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: *"A Constituição veda expressamente a edição de medida provisória sobre direito penal e direito tributário, em razão do princípio da legalidade em sentido estrito que se deve observar em relação a estas matérias".*

A temática, conquanto aparentemente trivial – à luz da conhecida prática legislativa do Presidente da República na utilização imoderada deste poder excepcional de editar MP – merece desdobramentos importantes. Antes de os detalhar, note a crítica pontual do Ministro Celso de Mello, no RE 239.286-6/PR[24], à crescente apropriação institucional do

poder de legislar, pelo Presidente da República, que tem permitido a degradação da medida provisória em nítida "desmedida provisória":

> "(...) Devo ressalvar, inicialmente, na linha do voto vencido que proferi, em 1308-1997, no julgamento final da ADI 1.135-DF, Rel. p/ o acórdão Min. Sepúlveda Pertence, a minha posição pessoal, que, estimulada por permanente reflexão sobre o tema, repudia a possibilidade constitucional de o Presidente da República, mediante edição de medida provisória, dispor sobre a instituição ou a majoração de qualquer tributo.
>
> A crescente apropriação institucional do poder de legislar, pelo Presidente da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica em razão de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo.
>
> O exercício dessa excepcional prerrogativa presidencial, precisamente porque transformado em inaceitável prática ordinária de Governo, torna necessário – em função dos paradigmas constitucionais, que, de um lado, consagram a separação de poderes e o princípio da liberdade e que, de outro, repelem a formação de ordens normativas fundadas em processo legislativo de caráter autocrático – que se imponham limites materiais ao uso da extraordinária competência de editar atos com força de lei, outorgada, ao Chefe do Poder Executivo da União, pelo art. 62 da Constituição da República.
>
> É natural – considerando-se a crescente complexidade que qualifica as atribuições do Estado contemporâneo – que se lhe concedam meios institucionais destinados a viabilizar produção normativa ágil que permita, ao Poder Público, em casos de efetiva necessidade e de real urgência, neutralizar situações de grave risco para a ordem pública. (...)
>
> Cumpre ter presente, bem por isso, no que se refere ao poder de editar medidas provisórias, a advertência exposta em autorizado magistério doutrinário (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. 'Do Processo Legislativo', 3. ed., Saraiva, item n. 152, 1995, p. 235): 'Trata-se de um grave abuso. Ele importa no mesmo mal que se condenava no decreto-lei, isto é, importa em concentração do poder de administrar com o poder de legislar, uma violação frontal à separação dos poderes.'
>
> Esse comportamento governamental faz instaurar, no plano do sistema político-institucional brasileiro, uma perigosa práxis descaracterizadora da natureza mesma do regime de governo consagrado na Constituição da República, como pude enfatizar, em voto vencido, no Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento, em 1997, da ADI 1.687-DF (...)".

Por outro lado, existem decisões do próprio STF dando total guarida à tese de permissão de criar tributos mediante medida provisória, haja vista o fato de que a Constituição Federal não prevê quaisquer restrições para obstaculizar essa veiculação. Observe a passagem do voto do Ministro Carlos Velloso, relator no RE n. 138.284/CE-1992:

> "Há os que sustentam que o tributo não pode ser instituído mediante medida provisória. A questão, no particular, merece algumas considerações. Convém registrar, primeiro que tudo, que a Constituição, ao estabelecer a medida provisória como espécie de ato normativo primário, não impôs qualquer restrição no tocante à matéria. E se a medida provisória vem a se transformar em lei, a objeção perde objeto. É o que ocorreu, no caso. A MP n. 22, de 06-12-1988, foi convertida na Lei n. 7.689, de 25-12-1988. Não seria, portanto, pelo fato de que a contribuição fora criada, originariamente, mediante medida provisória, que seria ela inconstitucional".

Nesse sentido – ainda na linha de defesa da MP na seara tributária –, há quem afirme que o papel da medida provisória perante o tributo é limitado, servindo apenas como instrumento para iniciar o processo legislativo para a instituição ou aumento do imposto. De fato, como se verá no próximo princípio, a ser estudado, a MP deverá ser convertida em lei até o último dia do exercício em que tenha sido editada, ressalvadas as exceções constantes do art. 62, § 2º, CF.

Com efeito, subsiste terreno fértil a críticas severas à possibilidade trazida pela Emenda, permitindo-se à MP o exercício de uma função típica de lei – criar e aumentar

imposto.

A corrente majoritária na doutrina não admite a medida provisória como ato normativo que acata os princípios constitucionais tributários, dentre os quais se destacam o princípio da legalidade tributária, o princípio da anterioridade tributária, o princípio da segurança jurídica.

Hugo de Brito Machado[25] e Luciano Amaro[26] não nutrem simpatia pela medida provisória na seara tributária, argumentando que a MP não é lei, e só esta pode instituir ou aumentar o tributo.

Na mesma linha da tese de imprestabilidade da MP como veículo implementador do princípio ora estudado, com destaque para sua "suprema negatividade, que raia pelo âmbito da insensatez e do disparate constitucional"[27], seguem Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior[28], Yoshiaki Ichihara[29] e Clélio Chiesa[30].

É bom registrar que, de há muito, normas constitucionais, como resultado da atuação do poder constituinte derivado, têm se revelado, paradoxalmente, como "inconstitucionais". O próprio STF, no julgamento da ADIN n. 830/93, de relatoria do Ministro Moreira Alves, acenou com esta possibilidade. Note o trecho do voto do Ministro Relator:

> "(...) Não há dúvida de que, em face do nosso sistema constitucional, é esta Corte competente para, em controle difuso ou concentrado, examinar a constitucionalidade, ou não de emenda constitucional – como sucede no caso – impugnada por violadora de cláusulas pétreas explícitas ou implícitas".

É fato que uma emenda constitucional que afronta os princípios constitucionais tributários, decorrencial e reflexamente, estiola direitos e garantias individuais, ferindo de morte, no art. 60, § 4º, IV, CF, o núcleo imodificável ou cláusula pétrea, " da qual o poder de reforma não pode olvidar"[31]. Este preceptivo hospeda "matérias que sob nenhuma hipótese podem ser modificadas"[32].

A Emenda Constitucional n. 32, afrontando os princípios da legalidade e anterioridade tributárias[33], atinge o núcleo axiológico de tais postulados, v.g., a segurança jurídica, incorrendo em inconstitucionalidade.

A esse respeito, segue a observação crítica do eminente Roque Antonio Carrazza[34]:

> "Todavia, obtemperamos que tal Emenda Constitucional, na parte pertinente às medidas provisórias, afronta o princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e independência do Poder Legislativo. Viola, pois, a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, III, que estabelece que nenhuma emenda constitucional poderá sequer tender a abolir a separação de Poderes. Como se isso não bastasse, a mesma EC n. 32/2001 – sempre no que concerne às medidas provisórias – atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente 'consentidos' por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV, da CF, que veda o amesquinhamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais 'lato sensu'".

Por fim, insta mencionar as argutas palavras de José Roberto Vieira[35], que, com agudeza de espírito, assevera: "(...) essa emenda constitucional é portadora de algum mel e de muito veneno, talvez constituindo boa exemplificação daquela emenda que, na expressão irônica de Manuel Maria Barbosa du Bocage, o poeta português, é pior do que o soneto. (...) Aliás, promulgada em 11 de setembro de 2001, mesma data dos ataques terroristas a Nova Iorque e Washington, quiçá pudéssemos identificá-la, por analogia,

como algo próximo de um ataque terrorista ao Estatuto Supremo".

Vários argumentos críticos à MP podem ser deduzidos:

a) a MP tem apenas "força de lei" (art. 62, caput, CF), não se confundindo, portanto, com a lei em si. Conquanto o STF tenha sacramentado este "caráter legal" de que se reveste a MP, não quer dizer tal chancela que a MP seja uma lei, propriamente dita. Aliomar Baleeiro[36], aliás, enfatiza este ponto, mostrando que o fato de o legislador ter usado a expressão "força de lei" indica exatamente que MP não é lei. Nessa esteira, segue Vitorio Cassone[37]: "(...) E, se tem 'força de lei', não é exatamente igual à lei, pelo fato de estar sujeita às vicissitudes da 'conversão em lei', pelo Congresso Nacional, que pode dar-se total ou parcialmente, e, até, rejeitada ou não ser apreciada no prazo de 120 dias, gerando os efeitos que lhe são próprios (ex tunc ou ex nunc), conforme o caso.(...)";

b) a MP viola o princípio da estrita legalidade tributária, segundo o qual somente a lei pode instituir e majorar o tributo (art. 97, I e II, CTN). Ademais, atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar o tributo que tenha sido "consentido" por seus representantes. Daí se falar em possível afronta ao art. 60, § 4º, IV, CF, em um amesquinhamento de direitos e garantias individuais[38];

c) a indigitada Emenda viola a cláusula pétrea do art. 60, § 4º, III, CF, que estabelece que nenhuma emenda poderá abolir a separação dos poderes;

d) o próprio art. 59 da CF indica que "lei" e "medida provisória" são espécies normativas distintas;

e) o caráter efêmero das medidas provisórias, que permite desembocar numa latente insegurança para as relações jurídico-tributárias;

f) se a medida provisória tem como pressuposto constitucional os casos de relevância e urgência, não se deve aplicá-la na seara tributária, que, por si só, e como regra, afasta tais atributos. Estes, como é cediço, chocam-se, em tese, em insolúvel contradição, com o princípio da anterioridade tributária, no momento em que, atrelados a um imediatismo eficacial, contrapõem-se à antinômica noção de segurança jurídica e planejamento prévio na tributação. De fato, não é "relevante ou urgente" aumentar ou criar tributos, exceto para aumentar a arrecadação. Aliás, esta crítica tem merecido um estudo mais detalhado, conforme se notará no tópico seguinte.

6.1 A relevância e a urgência da medida provisória

Com relação à competência para a aferição dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência, justificadores da edição da MP, muito se discute sobre a possibilidade de ser dada ao Poder Judiciário ou se restringir ao juízo político do Presidente da República. Estaria tal compe-tência adstrita à discricionariedade do Presidente da República, ou o Poder Judiciário poderia fiscalizar a presença dos indigitados pressupostos?

Nos respeitáveis dizeres de Celso Antonio Bandeira de Mello[39], "se relevância e urgência fossem noções só aferíveis concretamente pelo Presidente da República, em juízo discricionário incontrastável, o delineamento e a extensão da competência para

produzir tais medidas não decorreriam da Constituição, mas da vontade do Presidente, pois teriam o âmbito que o Chefe do Executivo lhes quisesse dar. Assim, em vez de estar limitado por um círculo de poderes estabelecido pelo Direito, ele é quem decidiria sua própria esfera competencial na matéria, ideia antinômica a tudo que resulta do Estado de Direito".

E, ainda, em outra elogiável obra de sua autoria, Bandeira de Mello[40], ao se referir aos comentados pressupostos de relevância e urgência, assevera:

> "(...) Segue-se que têm de ser judicialmente controlados, sob pena de ignorar-se o balizamento constitucional da competência para editar medidas provisórias. (...) Logo, o Judiciário (...) fulminará as medidas provisórias, por extravasamento dos pressupostos que a autorizam, nos casos de 'certeza negativa' e reconhecer-lhes-á condições de válida irrupção nos demais".

A par disso, pondera Alexandre Mariotti[41]:

> "Nada justifica, entretanto, que se caracterize como puramente político – isto é, insuscetível de controle jurisdicional – o juízo de existência dos pressupostos constitucionais autorizadores da edição das medidas provisórias. (...) E ainda que esses pressupostos tenham sido expressos, através de termos de significado vago e impreciso, é função indelegável do Supremo Tribunal Federal – encarregado precipuamente da guarda da Constituição (art. 102) – dar a palavra final sobre a sua interpretação".

O Supremo Tribunal Federal, de há muito, pacificou a questão, firmando orientação no sentido de que a aferição dos pressupostos de relevância e urgência reveste-se de caráter político, cabendo sua apreciação, em princípio, aos Poderes Executivo e Legislativo, ou seja, ao chefe do Poder Executivo e ao do Congresso Nacional. Entretanto, se um ou outro pressuposto mostrar-se descabido, no controle judicial, **o Poder Judiciário deverá decidir pela ilegitimidade constitucional da medida provisória**. Dessarte, deve haver, em primeiro lugar, o juízo de discricionariedade, de oportunidade e de valor, a ser feito pelo Presidente da República, sem embargo do ulterior e excepcional controle judiciário quando houver excesso do poder de legislar.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"A respeito do regramento constitucional das medidas provisórias, é possível afirmar que apenas, excepcionalmente, o Poder Judiciário poderá, no controle de constitucionalidade da medida provisória, examinar a adequação dos requisitos de relevância e urgência, por força da regra de separação de poderes".*

Atente para o julgado:

> "Os conceitos de relevância e de urgência a que se refere o art. 62 da Constituição, como pressupostos para a edição de medidas provisórias, decorrem, em princípio, do juízo discricionário de oportunidade e de valor do presidente da República, mas admitem o controle judiciário quanto ao excesso do poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto". (ADIN n. 162, rel. Min. Moreira Alves, j. 14-12-1989) (Grifo nosso)

Posteriormente, o próprio STF ratificou o entendimento:

> "Os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário. Entendimento assentado na jurisprudência do STF". (ADIn 2.150-MC, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23-03-2000) (Nesse sentido, também seguiu o Pretório Excelso, em duas ADIs: (I) ADIMC n. 1.397/DF – Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 28-04-1997 e (II) ADI n. 1.417/DF – Pleno, rel. Min. Octavio Gallotti, j. 02-08-1999).

A bem da verdade, em âmbito tributário, o contexto de relevância e urgência parece ter sido visualizado pelo constituinte, nas situações excepcionais de beligerância e calamidade pública, no âmbito do imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF) e dos empréstimos compulsórios de emergência (para guerra externa ou calamidade pública: art. 148, I, CF)[42].

6.2 A medida provisória e os tributos

Passando, agora, aos desdobramentos sobre a temática da MP na seara tributária, de início, calha mencionar que, antes da elaboração da indigitada Emenda, o STF já se posicionara favoravelmente à **possibilidade de se utilizar MP para instituição de tributos**. Observe as ementas da jurisprudência selecionada:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Paraná, em 26-07-2009: *"É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria relativa a direito tributário"*.

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Medida provisória. Força de lei. 3. A Medida Provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 2ª T., AI-AgR 236.976/MG – rel. Min. Néri da Silveira – j. 17-08-1999)

EMENTA: –1. (...) 2. Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias pela Secretaria da Receita Federal. (...) (STF, Pleno, ADI-MC 1.417/DF – rel. Min. Octavio Gallotti – j. 07-03-1996) (Grifo nosso)

Não obstante o STF ter aceitado a possibilidade de criar ou aumentar tributo por meio de medida provisória, tal posicionamento sempre careceu de respaldo constitucional, uma vez que sua robustez advinha tão somente de chancela jurisprudencial. A Emenda Constitucional n. 32/2001 trouxe, assim, o timbre constitucional à visão do STF, ao introduzir inúmeras modificações no art. 62 da CF, com a inclusão de 12 (doze) parágrafos ao comando.

Atualmente, sabe-se que a medida provisória, segundo a literalidade da Constituição Federal (art. 62, § 2º), é meio idôneo de instituição e majoração de imposto. O comando é claro: pode haver MP para criar um imposto e pode haver MP para aumentar um **imposto**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 05-02-2006: "*Por meio de medida provisória, pode a União majorar imposto de sua competência*".
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"O princípio da estrita legalidade que rege o Direito Tributário pátrio dispõe que a instituição ou majoração de tributos depende de lei. Neste sentido, medida provisória é fonte instituidora de impostos"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: "Sobre medida provisória, é possível afirmar que não pode aumentar impostos, por ser matéria reservada à lei em sentido formal".

Assim, não há inconstitucionalidade em um aumento de ITR, de IR ou de outro

imposto federal, por exemplo, por medida provisória.

A alusão a impostos federais, que avocam a MP federal, obsta, para alguns insignes doutrinadores[43], a extensão da temática às MPs estaduais, **municipais** ou distritais. Portanto, a excepcionalidade da medida implica que só o Presidente da República pode editá-la, não o Governador ou o Prefeito. Não obstante os respeitáveis argumentos, entendemos que a temática proposta no art. 62 da Carta Magna merece uma exegese ampliativa, autorizando-se os Estados, Municípios e Distrito Federal a editarem as medidas provisórias, desde que aceitas, em cada caso, pela Constituição do Estado, pela Lei Orgânica do Município e pela Lei Orgânica do Distrito Federal, respectivamente. A esse propósito, o insigne tributarista Roque Antonio Carrazza[44] assevera que "às medidas provisórias estaduais, municipais e distritais devem, 'mutatis mutandis', ser aplicados os princípios e limitações que cercam as medidas provisórias federais".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial I de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: *"O prefeito do município de Rio Branco editou medida provisória (MP) criando taxa de serviço de estacionamento no centro da cidade. Sob o duplo argumento de que inexiste competência do chefe do Poder Executivo municipal para editar MP e de que a referida taxa não poderia ser instituída por esse veículo normativo, o procurador-geral do estado ingressou com representação de inconstitucionalidade contra a referida MP perante o Tribunal de Justiça do Acre (TJ/AC), que julgou improcedente o pedido. Diante da situação posta, é possível afirmar que o TJ/AC acertou quanto à possibilidade de se editar MP em matéria tributária".*

Dessarte, conquanto seja permitida a todas as pessoas políticas a utilização de medida provisória, reiteramos nossa preocupação com o mau uso desse instrumento, que, nas órbitas estadual, distrital e municipal, diante da maior fragilidade dos mecanismos de controle, tenderá a se agravar[45].

O STF, na ADI n. 425/TO (rel. Min. Maurício Corrêa, julgamento em 04-09-2002), ratificou a possibilidade, anteriormente acolhida na ADInMC n. 812-9/TO (rel. Min. Moreira Alves, j. 1º-04-1993), externando que podem os Estados-membros editar medidas provisórias em face do princípio da simetria, obedecidas as regras básicas do processo legislativo no âmbito da União (CF, art. 62). Portanto, para o STF, o eventual óbice ou limitação imposta às unidades federadas para a edição de medidas provisórias constitui forma de restrição não prevista no vigente sistema constitucional pátrio (CF, § 1º do art. 25). Há, portanto, legitimidade e facultatividade de sua adoção pelos **Estados-membros**, a exemplo da União Federal. Em 2006, o STF corroborou o entendimento:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009: *"Podem os Estados-membros editar medidas provisórias, em face do princípio da simetria, obedecidas as regras básicas do processo legislativo no âmbito da União".*

EMENTA: ADI. ARTIGO 51 E PARÁGRAFOS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SANTA CATARINA. ADOÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA POR ESTADO-MEMBRO. POSSIBILIDADE. ARTIGOS 62 E 84, XXVI, DA CF (...) INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO EXPRESSA QUANTO ÀS MEDIDAS PROVISÓRIAS. NECESSIDADE DE PREVISÃO NO TEXTO DA CARTA ESTADUAL E DA ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS E LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELO

MODELO FEDERAL. 1. (...) 2. No julgamento da ADI 425, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 19-12-2003, o Plenário desta Corte já havia reconhecido, por ampla maioria, a constitucionalidade da instituição de medida provisória estadual, desde que, primeiro, esse instrumento esteja expressamente previsto na Constituição do Estado e, segundo, sejam observados os princípios e as limitações impostas pelo modelo adotado pela Constituição Federal, tendo em vista a necessidade da observância simétrica do processo legislativo federal. Outros precedentes: ADI 691, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19-06-1992 e ADI 812-MC, rel. Min. Moreira Alves, DJ 14-05-1993. 3. Entendimento reforçado pela significativa indicação na Constituição Federal, quanto a essa possibilidade, no capítulo referente à organização e à regência dos Estados, da competência desses entes da Federação para "explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação" (art. 25, § 2º). 4. Ação direta cujo pedido formulado se julga improcedente. (STF, Pleno, ADI 2.391/SC – Santa Catarina – rel. Min. Ellen Gracie – j. 16-08-2006)

Em face do exposto, a MP poderá versar sobre tributos, ressalvados aqueles que se ligam à lei complementar, salientando-se, ademais, que a MP estadual (distrital ou municipal) é instrumento jurídico factível. Depende, em verdade, de previsão no texto constitucional estadual (distrital ou na lei orgânica municipal), além da observância simétrica do processo legislativo federal.

6.2.1 A medida provisória e a incompatibilidade com a lei complementar

É defeso à MP tratar de matéria reservada à **lei complementar**, consoante o art. 62, § 1º, III, da CF. Trata-se de restrição material (por via indireta) à edição de MP na seara do Direito Tributário. Assim, **os tributos adstritos à ação normativa da lei complementar não poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: *"É vedada a edição de medida provisória em matéria reservada à lei complementar"*.
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Defensor Público do Estado de Minas Gerais, em 2009: *"Medida Provisória pode dispor sobre matéria tributária, exceto a que for reservada à lei complementar"*.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 05-02-2006: "*Somente poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória aqueles (tributos) que não dependam de lei complementar*".

A razão é simples: a inequívoca falta de harmonização entre o natural imediatismo eficacial da medida provisória – perante a existência de critérios de relevância e urgência – e o criterioso processo elaborativo próprio de uma lei complementar, em face da necessidade de quorum privilegiado de votantes (maioria absoluta) na Casa Legislativa (art. 69 da CF).

À guisa de memorização, vamos relembrar os tributos federais que avocam a lei complementar: Impostos sobre Grandes Fortunas, Empréstimos Compulsórios, Impostos Residuais e Contribuições Social-previdenciárias Residuais. Logo, não há que se falar, v.g., em instituição de **Empréstimos Compulsórios por medida provisória**, ou mesmo em criação de Impostos Residuais por idêntico meio normativo.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande

do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"Sobre medida provisória, é possível afirmar que pode, em face de relevância e urgência, ser utilizada pela União para instituir empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública".*

Recomendamos, para tanto, a observação atenta de alguns dispositivos, afetos à lei complementar:

(I) arts. 146 e 146-A da CF (para as normas gerais, em matéria de legislação tributária; conflitos de competência; limitações constitucionais ao poder de tributar);
(II) art. 155, § 2º, XII, e alíneas, da CF (para o ICMS);
(III) art. 155, § 1º, III, CF (para o ITCMD);
(IV) art. 156, III e § 3º, CF (para o ISS);
(V) art. 195, § 11, CF (para contribuição social – remissão e anistia).

Observe-os, em detalhes:

(I) Quanto às matérias discriminadas no art. 146 da CF

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os **Estados, o Distrito Federal** e os Municípios;

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"Sobre medida provisória, é possível afirmar que pode dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União e os Municípios".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, no Exame de Ordem Unificado/OAB, em 13-02-2011: *"Conforme a Constituição Federal, o veículo legislativo adequado para dispor sobre conflitos de competência entre os entes políticos em matéria tributária é a lei complementar".*

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, (...)

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico (Sefaz/CE), em 28-01-2007: "*A fim de que se compatibilizem com as limitações constitucionais ao poder de tributar, as medidas provisórias somente poderão cuidar de normas gerais em matéria tributária, mas não da instituição de tributos*".

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

(II) Quanto ao ICMS

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, (...), o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, "b";

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

(III) Quanto ao ITCMD

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

§ 1º. O imposto previsto no inciso I: (...)

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior; (...)

(IV) Quanto ao ISS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; (...)

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – **excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, em 1º-07-2007, para o cargo de Procurador Federal de 2ª Categoria: "*Medida Provisória pode estabelecer isenção do ISS incidente sobre a exportação de serviços para o exterior*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"Sobre medida provisória, é possível afirmar que lhe ca-be regular a forma e as condições como isenções do imposto sobre serviços de qualquer natureza serão concedidas ou revogadas"*.

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(V) Quanto à Contribuição Social

Art. 195. (...)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

Diante do exposto, a temática da "medida provisória e os tributos" deve ser analisada com cuidado, sobressaindo os seguintes pontos, em resumo:

1. A MP, na visão do STF, é hábil a criar e majorar tributos;
2. A MP, segundo o texto constitucional (art. 62, § 2º), é instrumento adequado a criar

e majorar impostos;

3. A MP, na visão do STF, pode ser editada pelos Estados-membros, levando-se em conta a observância simétrica do processo legislativo federal;
4. A MP não poderá ser utilizada em campos normativos adstritos à lei complementar, tais como: instituição de certos tributos federais; matérias dispostas no art. 146 da CF; e detalhamentos normativos adstritos ao ICMS, ao ITCMD, ao ISS e a certas contribuições social-previdenciárias.

1 JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributario. Buenos Aires: Nueva, 1969, p. 24, apud NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas, 1973, p. 150.

2 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Direito tributário: estudo de casos e problemas, p. 139.

3 FIGUEIREDO, Lucia Valle. Princípio de proteção ao contribuinte, princípio da segurança jurídica. Revista de Direito Tributário, n. 47, p. 561.

4 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 35.

5 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 34.

6 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 245.

7 RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do Mercosul. Scientia Juris, Londrina, v. I, 1997, pp. 99-105.

8 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 34; e cf. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de direito financeiro e direito tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 280.

9 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, 2004, pp. 193-232.

10 XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978, pp. 69-70.

11 Ibidem, p. 92.

12 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. São Paulo: Saraiva, 1983, p. 185.

13 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 200.

14 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 35, para quem o prazo para pagamento do tributo é elemento essencial à reserva legal.

15 GONÇALVES, José Artur Lima; ATALIBA, Geraldo. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. Revista de Direito Tributário, v. 45, 1988, pp. 24-31.

16 V. MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2004, v. II, p. 305.

17 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 20.

18 BOTALLO, Eduardo Domingos. Lições de direito público. São Paulo: Dialética, 2003, p. 62.

19 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 20.

20 Idem.

21 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 89.

22 NIEBUHR, Joel de Menezes. O novo regime constitucional da medida provisória. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

23 V. MELLO, Celso Antonio Bandeira. Perfil constitucional das medidas provisórias. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, n. 95, jul./set. 1991, pp. 28-32 (pp. 28-29).

24 Decisão publicada no DJU de 18-11-1999, no Informativo n. 171, de 15 a 19 de novembro de 1999, com voto transcrito no clipping do DJ de 19 de novembro de 1999.

25 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 85.

26 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 175.

27 VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: Fischer, Octávio Campos (Coord.). Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 175-216, (pp. 210-212).

28 V. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de direito financeiro e direito tributário, 12. ed., p. 172.

29 V. ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1995, p. 106.

30 V. CHIESA, Clélio. Medidas provisórias: o regime jurídico constitucional. Curitiba: Juruá, 1996, p. 49.

31 NIEBUHR, Joel de Menezes. O novo regime constitucional da medida provisória, p. 118.

32 SCHIER, Paulo Ricardo. Direito constitucional: anotações nucleares. Curitiba: Juruá, 2002, p. 91.

33 V. VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória, pp. 210-212.

34 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., pp. 276-277.

35 VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória, p. 212.

36 V. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 53.

37 CASSONE, Vittorio. Verbete 1/16467. Repertório de Jurisprudência IOB: Tributário, Constitucional e Administrativo. São Paulo: IOB, n. 19, out. 2001, pp. 569-575.

38 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 277.

39 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 100.

40 MELLO, Celso Antonio Bandeira. Perfil constitucional das medidas provisórias, p. 32.

41 MARIOTTI, Alexandre. Medidas provisórias. São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 76-77.

42 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 266.

43 V. TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 152.

44 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 302 (nota de rodapé n. 34).

45 V. NIEBUHR, Joel de Menezes. O novo regime constitucional da medida provisória, p. 169.

3

PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

1 INTRODUÇÃO

O princípio da anterioridade tributária, expresso no art. 150, III, alíneas "b" e "c", da CF, destaca-se como um postulado tipicamente tributário, cujos efeitos direcionam-se para a seara da tributação, seja ela federal, estadual, municipal ou distrital[1].

A alínea "b" sempre esteve presente no texto constitucional, enquanto a alínea "c" teve sua inserção mobilizada pela Emenda Constitucional n. 42/2003. As indigitadas alíneas hospedam anterioridades com denominações distintas. A alínea "b" atrela-se à "anterioridade anual", também intitulada "anterioridade de exercício", "anterioridade comum", ou, como preferem muitos estudiosos, simplesmente, "anterioridade". A alínea "c", por sua vez, refere-se à "anterioridade privilegiada", também reconhecida por "anterioridade qualificada" ou "anterioridade nonagesimal".

À guisa de memorização, aprecie o quadro terminológico a seguir:

Art. 150, III, "b", CF	Art. 150, III, "c", CF
DENOMINAÇÃO	
Princípio da Anterioridade (...)	Princípio da Anterioridade (...)
(...) ANUAL (...) DE EXERCÍCIO (...) COMUM	(...) PRIVILEGIADA (...) QUALIFICADA (...) NONAGESIMAL

É fácil perceber, nessa medida, que a partir da Emenda Constitucional n. 42/2003 – precisamente, de 2004 até o ano atual –, passou-se a exigir a aplicação cumulativa das duas vertentes cronológicas da anterioridade (o período anual e o período nonagesimal), a fim de se cumprir o desiderato constitucional.

Com efeito, conforme ratifica Luciano Amaro[2], "a constituição exige – (como dizíamos) – que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se".

Enquanto o estudo da legalidade tributária leva o aplicador da norma a entender, na tributação, a extensão semântica do vocábulo "como", a análise da anterioridade tributária permitirá ao intérprete captar, em idêntica seara, a dimensão vocabular do termo "quando". Explicando: a legalidade tributária está para a "causa", enquanto a anterioridade tributária se liga ao "efeito"; a primeira diz com a resposta à indagação "o que me imporá o pagamento?", enquanto a segunda atrela-se à solução do questionamento "quando pagarei?".

Em outras palavras, o princípio da anterioridade tributária avoca a análise da eficácia da lei tributária. O plano eficacial da norma possui particularidades temporais que transmitem ao destinatário do tributo "ondas" de segurança jurídica, por meio das quais se saberá o que o aguarda, no plano da tributabilidade, amplificando-lhe a confiança no Estado Fiscal[3].

De fato, a noção de segurança jurídica alastra-se por todo o ordenamento jurídico, em todas as direções, influenciando sobremaneira alguns postulados, em matéria tributária, com os quais se entrelaça ou, ainda, nos quais se desdobra, v.g., o próprio princípio da anterioridade tributária.

Assim, a anterioridade objetiva ratificar o sobreprincípio da segurança jurídica, evitando-se que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária.

Na esteira da segurança das relações jurídicas entre a Administração e os administrados, alcança-se o valor elevado da "certeza"[4], e "o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias (...)"[5].

Nesse passo, diz-se que a segurança jurídica é o elemento axiológico do postulado em estudo, tendente a coibir a **tributação de surpresa** – por nós intitulada "tributação de supetão" ou "tributação de inopino" –, ou seja, aquela que surpreende o sujeito passivo da obrigação tributária sem lhe permitir o razoável tempo de preparo para o evento inexorável da tributação.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça do Estado de Minas Gerais (XLVIII Concurso), em 30-11-2008: *"O Princípio da Anterioridade Tributária guarda pertinência com o postulado da não surpresa tributária".*

A esse respeito, chancela o eminente Sacha Calmon Navarro Coêlho[6], asseverando que o princípio da anterioridade tributária, sendo de fundo axiológico, é "nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei".

2 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E O DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE: UMA CLÁUSULA PÉTREA

O princípio da anterioridade tributária é inequívoca garantia individual do contribuinte, implicando que sua violação produzirá irremissível vício de inconstitucionalidade. Assim se posicionou o STF quando, ao analisar o art. 2º, § 3º, da Emenda Constitucional n. 3, de 17-03-1993, que afastara o princípio da anterioridade tributária anual do antigo IPMF,

entendeu que teria havido, com tal medida, uma violação à "garantia individual do contribuinte" (STF, ADI n. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993). Vale a pena percorrermos um elucidativo trecho do voto do insigne Ministro Celso de Mello:

> A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais (Sefaz/AL), em 05-05-2002.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Defensor Público do Estado de Minas Gerais, em 2009: *"As normas da legalidade e da anterioridade tributárias constituem cláusulas pétreas que não podem ser retiradas do ordenamento jurídico nem mesmo por emenda constitucional"*.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"O Congresso Nacional, por meio de Emenda à Constituição, autorizou os Estados a instituírem um novo tributo, voltado à modernização dos serviços de segurança pública, e estabeleceu que ele poderia ser cobrado imediatamente após sua instituição por lei. A partir da hipótese apresentada, é possível afirmar que o tributo seria inconstitucional, pois a Emenda que autorizou sua instituição viola o princípio da anterioridade tributária, considerado cláusula pétrea pelo STF"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado do Ceará (DPG/CE), em 26-01-2008: *"Em relação aos direitos e garantias individuais e coletivas, a anterioridade tributária não é cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988"*.

"O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. (...)

O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos, introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder.

Não posso desconhecer (...) que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições".

Dessarte, vê-se que, para o STF, o princípio da anterioridade da lei tributária representa um dos direitos fundamentais mais relevantes outorgados ao universo dos contribuintes pelo texto constitucional, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado.

Com efeito, levando-se em conta que o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal dispõe que o rol dos direitos fundamentais não é dotado de taxatividade, a sua identificação abre-se para o cotejo dialógico entre a Constituição e o plano da realidade social[7], na busca de uma ideal exemplificação, no lugar da exaustão.

Se há direitos fundamentais arrolados no Título II do texto constitucional (arts. 5º ao 17), há de haver outros, pulverizadamente localizados, cabendo ao exegeta sua identificação. A propósito, despontam os direitos limitadores do poder de tributar do Estado, previstos nos arts. 150 a 152 (Título VI) – a saber, os princípios e as imunidades

tributárias –, e, mais precisamente, o ora estudado princípio da anterioridade tributária.

A esse propósito, discorre Alexandre de Moraes[8], para quem "os direitos e garantias expressos na Constituição Federal não excluem outros de caráter constitucional decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, desde que expressamente previstos no texto constitucional, mesmo que difusamente".

Daí se assegurar que, mostrando-se tal postulado como "direito e garantia individual", afastada estará qualquer tentativa de emenda constitucional tendente a estiolar este núcleo imodificável do texto constitucional. Nessa toada, a limitação decorrente do princípio da anterioridade, por configurar cláusula pétrea da Constituição da República, não pode ser elidida por emenda constitucional.

3 O PRINCÍPIO DA ANUALIDADE

O princípio da anterioridade tributária não se confunde com o **princípio da anualidade tributária**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008: *"O princípio da anterioridade tributária, consagrado na Constituição Federal, confunde-se com a própria ideia de anualidade tributária (...)".*

Historicamente, o princípio da anualidade, vigente sob a égide da Constituição Federal de 1946 (art. 141, § 34, 2ª parte), indicava que "um tributo somente poderia ser cobrado em cada exercício se tivesse autorizado pelo orçamento anual: daí a anualidade, porque, em todos os anos, o orçamento a ser executado teria de arrolar todos os tributos a serem cobrados, sob pena de entender-se não autorizada a exigência"[9].

Note o teor do preceptivo constante do texto constitucional de 1946:

Art. 141. (...)

§ 34. (...) nenhum (tributo) será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, (...)

Em 1965, com a Emenda Constitucional n. 18, o princípio da anualidade foi suprimido do texto constitucional, reaparecendo na dicção da Constituição Federal de 1967 (art. 150, § 29), com a idêntica e pretérita disposição textual.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-01-2008: *"O princípio da anualidade explana que deverá haver a inclusão da lei tributária material na lei Orçamentária. O princípio da anualidade não mais tem guarida na Constituição Federal, no entanto, o mesmo é um velho princípio que vem desde o Império, passando pela primeira república, sendo que foi ignorado pelo Estado Novo, e voltando na Constituição de 1946, submergindo novamente na Constituição de 1967".*

Em 1969, com a Emenda Constitucional n. 1 (art. 153, § 29), voltou novamente a ser abolido de nossa Carta Magna[10]. De lá para cá, perdurou a situação de omissão.

Como se pôde notar, a sistemática imposta pela anualidade era simples: nenhum tributo podia ser exigido sem que a lei instituidora ou majoradora tivesse obtido,

antecipadamente, a autorização orçamentária. Assim, em primeiro lugar, publicava-se a lei tributária; após, como conditio sine qua non, obtinha-se a prévia autorização orçamentária; com esta, a lei não poderia mais ser alterada. Diante disso, a arrecadação de um novo tributo ou um aumento dos já existentes, eventualmente não inscritos na lei orçamentária, demandaria a espera do próximo orçamento, a fim de fazer nele constar tais medidas remodeladoras. Vale dizer, portanto, que a criação de um tributo poderia ocorrer, sem problemas; todavia, a exigência dele não se daria sem antes obter-se a autorização do Poder Legislativo, por meio da anual previsão do Orçamento[11].

No **cotejo** entre a anualidade e a anterioridade tributárias, é fácil observar que a exigência atual da anterioridade é mais branda do que aquela constante da superada regra da anualidade. Nesta, como se viu, havia a necessidade de a lei tributária ser aprovada pela lei orçamentária, além de votada pelos integrantes do Poder Legislativo. Na anterioridade, como se notará, a exigência se atém tão somente ao diferimento da eficácia da lei majoradora ou instituidora do tributo, independentemente da previsão - orçamentária. Daí se afirmar que **"o princípio da anualidade é um postulado que tem sido bastante restringido em seu sentido e/ou alcance"**.

> A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FAURGS, para o ingresso no cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado (Sefaz/RS), em 2006.

Registre-se, portanto, que a **anualidade não encontra respaldo no hodierno sistema constitucional tributário brasileiro**, uma vez que a exigência atual é apenas no sentido de exigir que a lei instituidora ou majoradora do tributo seja publicada antes do final do exercício financeiro, respeitada igualmente a anterioridade nonagesimal, à luz das esperas temporais descritas nas alíneas "b" e "c" do inciso III do art. 150 da **CF**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para ingresso no cargo de Juiz Federal Substituto (XIII Concurso): "*A Constituição brasileira atual consagra o princípio da anualidade, segundo o qual nenhum tributo será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, exceto a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esag, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Lages/SC, em 2003: *"O princípio da anualidade é uma das limitações constitucionais ao poder de tributar"*.

É por tudo isso que se tem dito que **"o princípio da anualidade não mais existe no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei que institua ou majore tributo pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária, bastando que atenda ao princípio da anterioridade"**.

> A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para ingresso no cargo de Procurador do Estado de São Paulo, em 04-09-2005.
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 24º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 03-03-2002: *"Acerca do sistema tributário nacional, tal como estruturado pela Constituição em vigor, é possível afirmar que o princípio da anterioridade fiscal não exige que o aumento do imposto deva estar previsto na lei orçamentária aprovada para que possa vigorar no exercício financeiro*

seguinte".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Federal Fluminense (UFF/COSEAC), para Técnico de Nível Superior (Área Jurídica) da Companhia Docas do Espírito Santo (CODESA), em 21-12-2008: *"Segundo a CF, o fato gerador da obrigação tributária não se acha mais condicionado à exigência de prévia autorização orçamentária, mas está ligado à anterioridade da lei instituidora ou majoradora do tributo relativamente ao exercício financeiro em que haverá de ser cobrado".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo dAo TCE/AC (Especialidade: Direito), em 26-04-2009: *"A CF adota o princípio da anualidade, segundo o qual, para que um tributo seja exigido, é necessário que a lei orçamentária anual autorize sua cobrança".*

Aliás, quanto à possível sobrevivência do princípio da anualidade nos dias atuais, na seara tributária, tem-se defendido majoritariamente sua impossibilidade, conquanto se possam notar vozes esparsas na doutrina no sentido de sua permanente aplicação.

O estimado professor Edvaldo Brito[12] tem ofertado argumentos favoráveis ao princípio da anualidade, entendendo que o comando da anterioridade tributária (art. 150, III, "b") e o dispositivo afeto à lei de diretrizes orçamentárias (art. 165, § 2º), ambos do atual texto constitucional, são integrativos. O eminente autor, ao asseverar que a aceitação da anualidade implica "evitar interpretação por absurdo"[13], traz importante conceito ao postulado. Note-o:

> "(...) o princípio da anualidade consiste na necessidade de as alterações na legislação tributária, representadas pela instituição do novo tributo ou pela majoração do já existente, serem objeto de disposição da lei de diretrizes orçamentárias, sob pena de proibição para a aplicabilidade da respectiva norma, ainda que tenha sido publicada antes do início do exercício financeiro"[14].

Conquanto demasiado sedutores os argumentos expendidos pelo insigne mestre baiano – os quais indicam que o princípio da anualidade, é mais amplo, possui maiores garantias e, finalmente, parte ele de um ponto lógico e racional –, temos preferido, com a devida vênia, aconselhar a reserva da anualidade à seara do Direito Financeiro, da qual emanam inquestionavelmente reflexos indiretos para o Direito Tributário. Dúvida não há de que o princípio da anualidade "continua existindo em matéria orçamentária, o que, de algum modo, repercute no campo tributário (...)"[15]. O certo é que, para concursos públicos, as bancas têm entendido que tal princípio não faz parte do sistema constitucional tributário doméstico.

4 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E SUA PREVISÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Em consonância com o disposto no art. 150, III, alíneas "b" e "c", da Constituição Federal, temos:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
>
> III – cobrar tributos: (...)
>
> **b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri

(URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009: *"A vedação constitucional da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, é conhecida como Princípio da anterioridade".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Ludus/PI, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Belém do Piauí/PI, em 2009: *"No que concerne a limitações do poder de tributar da União, Estados e Municípios, é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".*

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea "b";

Evidencia-se que o princípio da anterioridade, nas duas alíneas, dispõe sobre um átimo de tempo que deve intermediar a data da lei instituidora ou majoradora do gravame e a data de cobrança do tributo. Tal espaço se abre para duas exigências temporais, com dupla "espera" a ser cumprida no tempo: a anual e a nonagesimal.

Note que "(...) pelo princípio da anterioridade não se impede a criação nem a majoração de tributo. Apenas se preocupa em regular os efeitos de tal ato no tempo"[16]. Trata-se de uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei, que perpetra, pela via da incidência tributária, uma instituição ou uma majoração de tributo[17]. A tais situações, dessarte, aplicar-se-á o intitulado Princípio da Anterioridade Tributária.

Na mesma linha de raciocínio, por exemplo, **"a redução de benefício fiscal a implicar aumento de tributos submete-se à observância do princípio da anterioridade"**.

O exemplo foi solicitado em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para o ingresso no cargo de Juiz Federal Substituto (XII Concurso).

Por outro lado, se de algum modo a lei beneficiar o contribuinte, rechaçado estará o princípio da anterioridade, pois tal postulado milita em favor do contribuinte, e nunca em seu detrimento. Vale dizer que, na esteira da doutrina majoritária, caso a lei extinga ou reduza o tributo, mitigue-lhe uma alíquota, conceda uma isenção ou, até mesmo, dilate o prazo para pagamento do gravame, sem provocar qualquer onerosidade (v.g., com a simples atualização monetária do tributo), deverá produzir efeitos imediatos, com **pronta incidência**[18].

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Teresina, em 18-05-2008: " *Se tivesse sido publicada em 08-03-2008 uma lei que houvesse reduzido a alíquota do ITBI, sem cláusula de vigência, então essa lei passaria a viger a partir de 1º de janeiro de 2009*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: *"O princípio constitucional da anterioridade tributária alcança as leis que instituem, aumentam ou diminuem tributos".*

Note a seguir a jurisprudência do STF, que retrata com fidelidade esse modo de

pensar:

> **EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO LEGAL DOS FATORES DE INDEXAÇÃO. ALEGADA OFENSA ÀS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO ADQUIRIDO E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA. INOCORRÊNCIA. SIMPLES ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA QUE NÃO SE CONFUNDE COM MAJORAÇÃO DO TRIBUTO. RECURSO IMPROVIDO. (...) A modificação dos fatores de indexação, com base em legislação superveniente, não constitui desrespeito a situações jurídicas consolidadas (CF, art. 5º, XXXVI), nem transgressão ao postulado da não surpresa, instrumentalmente garantido pela cláusula da anterioridade tributária (CF, art. 150, III, "b"). – (...) Precedentes. (STF, RE-AgR 200.844/PR 2ª T., rel. Min. Celso de Mello, j. 25-06-2002) (Grifo nosso)

Em 1º de agosto de 2008, o STF (ADI n. 4.016 MC/PR), na esteira do voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, chancelou esse entendimento, levando-se em conta o julgado em epígrafe, que lhe serviu como precedente[19].

No caso, o Tribunal, por maioria, indeferiu o pedido de liminar formulado em ação direta de inconstitucionalidade, ajuizada pelo Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB), contra o art. 3º da Lei n. 15.747/2007, que alterou dispositivos da Lei n. 14.260/2003, ambas do Estado do Paraná, reduzindo e extinguindo descontos relativos ao pagamento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (Lei n. 15.747/2007: "Art. 3º Esta lei entrará em vigor na data da sua publicação").

Entendeu-se que a norma impugnada, com data de vigência imediata, não ofende, em princípio, a regra da anterioridade tributária, prevista no art. 150, III, "b" e "c", da CF, porque não constitui aumento do imposto. Aliás, considerou-se que, **se até mesmo a revogação de isenção não tem sido equiparada pela Corte à instituição ou majoração de tributo**, a redução ou extinção de um desconto para pagamento do tributo, sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única (à vista), também não o poderia.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"Revogada a isenção, o tributo não se torna imediatamente exigível, pois há que se observar o princípio da anterioridade, pelo qual nenhum tributo pode ser exigido em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado ou no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".*

No ensejo, afastou-se, também, a assertiva de que qualquer alteração na forma de pagamento do tributo equivaleria à sua majoração, ainda que de forma indireta. De fato, o STF já havia assim se posicionado, rechaçando a aplicação da anterioridade tributária em caso de alteração da data de vencimento das obrigações tributárias afetas a imposto e a contribuição social-previdenciária.

Note os entendimentos jurisprudenciais:

> **Em 1997: EMENTA:** ICMS. DECRETO N. 33.707/91-SP: ANTECIPAÇÃO DO PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E DA VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS. Não se compreendendo no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto n. 33.707/91, que modificou a data de vencimento do ICMS. Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e da vedação de delegação legislativa. Recurso extraordinário não conhecido. (STF, RE 203.684/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 2005-1997) (Grifo nosso)

Em 2001: EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS. FINSOCIAL. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÃO PELA LEI N. 8.218, DE 29-08-1991. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Examinando questão idêntica, decidiu a 1ª Turma: "Improcedência da alegação de que, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição, a lei em referência só teria aplicação sobre fatos geradores ocorridos após o término do prazo estabelecido pela norma. A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade. Recurso extraordinário conhecido e provido". 2. Precedentes de ambas as Turmas, nos quais têm sido rejeitados os argumentos em contrário, ora renovados pela agravante. 3. Agravo improvido. (STF, RE-AgR 274.949/SC, 1ª T., rel. Min. Sydney Sanches, j. 13-11-2001) (Grifo nosso)

Impende destacar, em tempo, que o posicionamento levou o STF à uma padronização, em setembro de **2003**, com a edição da **Súmula n. 669**, cujo teor adiante segue: **"Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade"**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008: "*Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade*".

Observação: o tema foi igualmente solicitado em prova realizada pela PGE/PA, para o provimento do cargo de Procurador do Estado do Pará (XV Concurso), em novembro de 2005.

Note os itens considerados **INCORRETOS**, em provas realizadas pelo Cespe/UnB: **(I)** para o cargo de Procurador Federal, em 1º-07-2007: "*Caso determinada lei estadual modifique o prazo de recolhimento do IPVA, para que todos os contribuintes efetuem o pagamento do imposto em diferentes dias do mês de janeiro de cada ano, nesse caso, a referida lei estadual deverá obedecer ao princípio da anterioridade tributária*"; e **(II)** para a OAB/SP (135º Exame), em 18-052008: "*A lei que modifica o prazo para recolhimento da contribuição social deve obediência ao princípio da anterioridade tributária*".

Observação: o tema voltou a cair no certame seguinte – OAB/SP (136º Exame) –, em 14-09-2008, em prova igualmente realizada pelo Cespe/UnB.

Frise-se que o entendimento de que a redução do tributo rechaça o princípio da anterioridade alcançará todas as espécies tributárias, incluindo as contribuições social-previdenciárias, para as quais vige, no caso de instituição e modificação, a anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF). A propósito, havendo uma lei – ou, até mesmo, uma medida provisória – que reduza o valor de uma contribuição social-previdenciária, a incidência da lei redutora deverá se dar de imediato, sem respeito à noventena, que imporia a contagem do prazo de noventa dias a partir da publicação da lei (ou da data da medida provisória).

Exemplos:

a) Em 20-03-2000, o Presidente da República editou medida provisória aumentando a alíquota da contribuição social a cargo das empresas, destinada à seguridade social. Quando tal norma incidirá?

Resposta: no 91º dia a contar de 20-03-2000.

b) Em 20-03-2000, o presidente da República editou medida provisória reduzindo a alíquota da contribuição social a cargo das empresas, destinada à seguridade social. Quando tal norma incidirá?

Resposta: na data da publicação da MP (20-03-2000).

> Os exemplos foram elaborados à luz de item solicitado em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal do INSS, em 2001.

Curiosamente, impende destacar que a visão minoritária da doutrina, que se opõe a essa tese pró-cidadã, lastreia-se no fato de que a aplicação imediata da norma tende a pôr em risco a segurança do Estado de Direito e o equilíbrio econômico-financeiro, com uma possível desestabilização das finanças públicas[20]. Não obstante, o entendimento majoritário, colhido entre os estudiosos, é o de que o princípio da anterioridade é instrumento protetivo do cidadão, perante o poder de tributar que lhe é imposto.

Hugo de Brito Machado[21], a esse propósito, salienta que "os princípios constitucionais foram construídos para proteger o cidadão contra o Estado, (...) Assim, o princípio da anterioridade, como os demais princípios constitucionais em geral, não impedem a vigência imediata de norma mais favorável ao contribuinte. (...)"

4.1 O princípio da anterioridade anual – art. 150, III, "b", CF

O Princípio da Anterioridade Anual determina que os entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei majoradora ou instituidora do tributo. Note o comando:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
>
> III – cobrar tributos: (...)
>
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (...)

A expressão exercício financeiro deve ser assimilada como ano fiscal, que, no Brasil, coincidentemente, representa o ano civil (período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro)[22], nos termos do art. 34 da Lei n. 4.320, de 17-03-1964.

Nessa medida, tal espera anual, que sempre esteve presente na seara tributária brasileira, existindo com exclusividade até o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, prevê uma postergação da eficácia da lei tributária para o 1º dia do exercício financeiro subsecutivo ao daquele em que tenha havido a publicação da lei instituidora ou majoradora da exação tributária. Daí se falar em "postergação ou diferimento de eficácia da lei tributária" ou, simplesmente, em adoção do "princípio da eficácia diferida".

Em outras palavras, o legislador constituinte sinaliza a possibilidade de se criar ou aumentar o tributo a qualquer tempo, todavia impõe que a eficácia da lei criadora ou majoradora fique suspensa até o início do ano posterior, quando deverá incidir[23]. Exemplos:

a) Tributo criado ou majorado em março de 2002: incidência em 1º de janeiro de 2003;

b) Tributo criado ou majorado em novembro de 2003: incidência em 1º de janeiro de 2004.

4.1.1 O princípio da anterioridade anual e o art. 104 do CTN

O art. 104 do CTN também descreve o princípio da anterioridade tributária anual. Note-o:

> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
> I – que instituem ou majoram tais impostos;
> II – que definem novas hipóteses de incidência;
> III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178. (Grifo nosso)

Sabe-se que tal preceptivo irradiou efeitos até a edição da Emenda Constitucional n. 18/65, quando foi afastado, dando lugar à anterioridade da lei fiscal.

Para vários doutrinadores, esse comando se encontra revogado[24], ou, pelo menos, contempla incisos (I e II) "inapelavelmente derrogados"[25]. Com efeito, o mencionado dispositivo choca-se com o texto constitucional hodierno – a Carta Magna de 1988 –, uma vez que o princípio da anterioridade tributária, na esteira constitucional, diferentemente da dicção do art. 104 do CTN:

(1) não diz respeito apenas a impostos sobre o patrimônio e a renda, referindo-se a **tributos em geral**;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/SC (Comissão de Estágio e Exame de Ordem), em 20-08-2006: "*O Código Tributário Nacional, quanto ao princípio da anterioridade, está desatualizado, pois a Constituição Federal prevê o princípio aplicável a todos os tributos, com algumas exceções*".

(2) não se atrela tão somente a "impostos", mas a tributos em geral, ressalvados os casos de exceção (art. 150, § 1º, CF);

(3) não se refere à "entrada em vigor" da lei, mas à sua eficácia.

Por outro lado, **as Bancas Examinadoras têm considerado o art. 104 do CTN um dispositivo aplicável**, a despeito das opiniões de **inconstitucionalidade**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 29-11-2003: "*Os tributos não podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que foi publicado o ato legal que os criou ou majorou, com exceção de alguns impostos, entrando em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao de sua publicação os dispositivos de lei que criam ou majoram impostos sobre o patrimônio ou a renda*".
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/GO, em 1212-2004: "*De acordo com o disposto no art. 104 do CTN, entram em vigor, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, os dispositivos de lei, referentes aos impostos sobre patrimônio ou renda, que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e não se tratar de benefício concedido por prazo certo*".
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal da Prefeitura de Recife, em 13-07-2003.
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"A revogação da isenção do pagamento de imposto sobre o patrimônio deve observar o princípio da anterioridade"*.

Em termos práticos, adaptando o art. 104 do CTN à ideia de anterioridade vigente, em uma tentativa de interpretá-lo de acordo com a dicção do texto constitucional, a lei que instituir ou majorar um imposto (inciso I) ou que definir nova hipótese de incidência (inciso II) – não obstante a prolixidade do comando, que anuncia situações que são, de fato, a mesma coisa[26] –, deverá obedecer ao princípio da anterioridade tributária.

Com relação ao inciso III, entrará em vigor, no primeiro dia do exercício financeiro seguinte, a lei que "extinguir uma isenção", ou mesmo aquela que "reduzir uma isenção". O preceptivo traz importantes ressalvas:

a) na situação descrita no art. 178 do CTN, em que haverá um tipo privilegiado de isenção – aquela concedida por prazo certo e sob determinada condição. Nesse caso, haverá irrevogabilidade do benefício isencional;

b) na situação de a própria lei revogadora ou diminuidora da isenção estabelecer um início de vigência para data posterior ao dia 1º de janeiro do ano subsecutivo da publicação da norma, criando-se uma situação favorável ao contribuinte. Nesse caso, a data de entrada em vigor não será aquela prevista no caput (primeiro dia do exercício financeiro seguinte), mas o dia estipulado na lei revogadora ou diminuidora da isenção.

O STF tem entendido que, tirante o caso da isenção onerosa (submetida a lapso temporal e a certas condições), a revogabilidade das isenções não dotadas de onerosidade poderá ocorrer a qualquer tempo, **sem a necessidade de respeitar o princípio da anterioridade tributária**, devendo o tributo ser imediatamente exigível. A jurisprudência do STF, de há muito, assim se posiciona (ver RE 97.482-RS/1982; Súmula n. 615/1984, STF; RE 204.062-ES/1996).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"Revogada a isenção, o tributo não se torna imediatamente exigível,pois há que se observar o princípio da anterioridade, pelo qual nenhum tributo pode ser exigido em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado ou no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".*

4.2 O princípio da anterioridade nonagesimal – art. 150, III, "c", CF

De início, é imperioso enaltecer que o Princípio da Anterioridade Anual Tributária foi **revigorado** com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, segundo a qual se passou a vedar a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada a lei que haja instituído ou majorado o tributo, em consonância com a alínea "c" do inciso III do art. 150 da Constituição Federal. Vejamos:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A EC n. 42/2003 acrescentou uma garantia a mais para o contribuinte no tocante ao princípio da anterioridade, exigindo, salvo as exceções previstas, um prazo mínimo de noventa dias para que a criação ou o aumento de um tributo adquiram vigência".*

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

III – cobrar tributos: (...)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea "b". (Grifo nosso)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-01-2008: *"O princípio da anterioridade mínima (nonagesimal) proíbe que os impostos sejam majorados sem que a lei que o faça seja publicada com uma antecedência mínima de 90 dias, também chamada de anterioridade mitígada".*

Dessa forma, robusteceu-se a anterioridade de exercício, na medida em que se passou a exigir, a partir de 2004, obediência à anterioridade anual, além da anterioridade nonagesimal, em nítida aplicação cumulativa (ver grifo no dispositivo), garantindo-se ainda mais o contribuinte contra uma tributação inopinada.

Sobre o tema em estudo, Alexandre de Moraes[27] ensina:

"(...) princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o art. 150, III, "c", que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano". (Grifo nosso)

À luz das palavras do ínclito autor, afirmamos que não é um expediente raro o presenciar da voracidade fiscal da Fazenda Pública, que sempre se valeu de vitanda sistemática, criando ou majorando tributos nos últimos dias do ano, a fim de que pudesse satisfazer sua volúpia arrecadatória, com valores a receber logo no início do exercício seguinte, em plena quebra de lealdade tributária.

A novidade trazida pelo teor da Emenda Constitucional n. 42/2003, quanto ao Princípio da Anterioridade, vem obstar tal expediente ao exigir uma espera nonagesimal entre a exteriorização do instrumento normativo criador ou majorador e a exigência efetiva do gravame compulsório.

4.3 A regra geral da anterioridade e a aplicação cumulativa dos prazos – art. 150, III, "c", parte final, CF

Com o robustecimento da anterioridade de exercício, em face do "reforço de anterioridade", trazido pela Emenda Constitucional n. 42, passou-se a exigir, a partir de 2004, a aplicação cumulativa das anterioridades anual e nonagesimal. O quadro a seguir ilustra, cronologicamente, a conjunta aplicação:

Antes de 2004 ←	2004 →	2005 →	2006 →	2007 →	2008 →	2009 →	2010 →	2011 →	2012 →	2013 →	2014... →
Anterioridade Anual	Anterioridade Anual + Anterioridade Nonagesimal										

Na prática, a aplicação conjunta mostra-se bem fácil. Observe os casos práticos a

seguir:

a) Lei n.___ majorou um tributo em 15 de dezembro de 2010. Quando incidirá tal aumento?

Resolução: em primeiro lugar, projete a incidência para o 1º dia do exercício seguinte àquele em que tenha havido o aumento do tributo, isto é, 1º-01-2013, em respeito à anterioridade anual. Logo após, projete a incidência para o 91º dia, a contar do termo inicial ofertado – 15 de dezembro de 2012 –, permitindo-se a identificação de uma data final, em meados de março de 2013. Por fim, compare as datas encontradas (1º-01-2013 x data final – meados de março/2013), escolhendo a "maior". Certamente, optará por aquela data de meados de março de 2013. Somente a partir dela, o contribuinte sujeitar-se-á à incidência desse tributo, majorado em 15 de dezembro de 2012;

b) Lei n.___ majorou um tributo em 5 de outubro de 2012. Quando incidirá tal aumento?

Resolução: em primeiro lugar, projete a incidência para o 1º dia do exercício seguinte àquele em que tenha havido o aumento do tributo, isto é, 1º-01-2013, em respeito à anterioridade anual. Logo após, projete a incidência para o 91º dia, a contar do termo inicial ofertado – 5 de outubro de 2012 –, permitindo-se a identificação de uma data final, em meados de janeiro de 2013 (início). Por fim, compare as datas encontradas (1º-01-2013 x data final – meados de janeiro/2013), escolhendo a "maior". Certamente, optará por aquela data de meados de janeiro de 2013. Somente a partir dela, o contribuinte sujeitar-se-á à incidência desse tributo, majorado em 5 de outubro de 2012;

c) Lei n.___ majorou um tributo em 10 de agosto de 2012. Quando incidirá tal aumento?

Resolução: em primeiro lugar, projete a incidência para o 1º dia do exercício seguinte àquele em que tenha havido o aumento do tributo, isto é, 1º-01-2013, em respeito à anterioridade anual. Logo após, projete a incidência para o 91º dia, a contar do termo inicial ofertado – 10 de agosto de 2012 –, permitindo-se a identificação de uma data final, no mesmo ano de 2012, em meados de novembro. Por fim, compare as datas encontradas (1º-01-2013 x data final – meados de novembro/2012), escolhendo a "maior". Certamente, optará pela data correspondente a 1º-01-2013, uma vez que a contagem dos 90 dias não extrapolou o ano de 2012. A partir dessa data (1º-01-2013), o contribuinte sujeitar-se-á à incidência desse tributo majorado em 10 de agosto de 2012.

Após três exercícios de contagem de anterioridade, é bastante crível a conclusão sobre a **regra geral** da anterioridade, conjuntamente aplicada. Note-a:

REGRA GERAL DE ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA	
Caso o tributo seja criado ou majorado entre os meses de janeiro e setembro de um ano, a incidência do gravame ocorrerá sempre em 1º de janeiro do ano posterior. Todavia, se isso se der entre outubro e dezembro, em razão do impacto temporal dos 90 dias, a data de incidência poderá ser posterior* a 1º de janeiro do ano subsecutivo. * Observe que, caso a lei instituidora ou majoradora do tributo seja publicada nos primeiros dias de outubro, sua vigência se operará conforme quadro explicativo que segue logo abaixo:	
Lei 1º/10 { 91º dia: 31/12; ano seg.: 1º/01 } > data maior 1º/01	Lei 02/10 { 91º dia: 1º/01; ano seg.: 1º/01 } > data maior 1º/01
Lei 03/10 { 91º dia: 02/01; ano seg.: 1º/01 } > data maior 02/01 **Conclusão:** veja que ocorrerá a incidência da lei em 1º de janeiro para os tributos que forem criados ou majorados entre 1º de janeiro e dia 2 de outubro de um dado ano.	

Uma vez assimilada a regra geral da anterioridade tributária para os tributos, urge dimensionarmos o universo das **exceções**, a fim de obtermos a visão totalizante da matéria.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"O princípio da anterioridade não se aplica a todos os tributos".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O princípio da anterioridade não admite qualquer tipo de exceção, uma vez que se trata de garantia dos contribuintes".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"Os dispositivos de lei que instituem os tributos, sejam quais forem, começam a vigorar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a sua publicação".*

4.4 As exceções ao princípio da anterioridade anual

O art. 150, § 1º, parte inicial, da CF enumera importante lista de exceções ao princípio da anterioridade anual:

> Art. 150. (...)
> § 1º. A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; (...)

Evidencia-se que o preceptivo, um tanto lacônico, exige que o estudioso proceda à devida tradução dos artigos e incisos ali mencionados pelos nomes designativos dos gravames correspondentes, considerados "exceções", aos quais não se aplica a vedação do inciso III, "b". Após fazê-lo, será possível descobrir um rol de tributos que têm – e sempre tiveram – a imediata eficácia da lei instituidora ou majoradora, que, prontamente incidindo, torna-os prontamente exigíveis.

Observe a lista de exceções à anterioridade anual, parcialmente revelada e até aqui ocupada por tributos exclusivamente federais:

Imposto sobre Importação (II)

Imposto sobre Exportação (IE)
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)
Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)
Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/Gue)

À luz do rol em epígrafe, é possível assegurar que há inafastável lógica na presença de tais tributos nesse tipo de lista, a qual sinaliza a imediata incidência da lei tributária: enquanto os primeiros se justificam pelo viés da extrafiscalidade, os últimos ancoram-se na esteira da emergencialidade. Com efeito, em **temas de comércio internacional** (II e IE), de mercado financeiro (IOF) e da produção nacional (IPI), **é comum o caráter regulatório na tributação, revestindo tais impostos, ditos "flexíveis", de extrafiscalidade**[28]. Da mesma forma, soaria irrazoável associar as situações limítrofes de guerra e calamidade pública a uma espera anual[29].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Defensor Público de Rondônia, em 2007: *"A medida tributária que vise a impedir ou dificultar a entrada de determinado produto estrangeiro, em proteção e incentivo ao similar nacional, é caracterizada como extrafiscal".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *"Tributo extrafiscal é o que, embora também arrecade, tem como missão fundamental servir de instrumento de política econômica. Exemplo: Imposto de Importação".*

Curiosamente, até a Emenda Constitucional n. 42/2003, o Empréstimo Compulsório, previsto no art. 148, I, da CF, era uma mera exceção doutrinária à anterioridade tributária anual, haja vista a falta de previsão literal no texto anterior ao art. 150, § 1º, da CF. Após a Emenda citada, como se verá adiante, passou a ser uma ressalva expressa no dispositivo constitucional, ao constar taxativamente no rol de exceções ora estudado.

4.4.1 As exceções ao princípio da anterioridade anual e a Emenda Constitucional n. 33/2001

Com a Emenda Constitucional n. 33/2001, a lista, parcialmente revelada em epígrafe, ganhou o incremento de mais duas exceções – CIDE-Combustível e ICMS-Combustível –, totalizando o rol das oito exceções à anterioridade tributária anual.

No plano teleológico, a inclusão desses últimos gravames também se lastreou no contexto da extrafiscalidade, ao lado dos impostos federais reguladores de mercado (II, IE, IPI, IOF). Vamos analisar tais exações incluídas:

1. CIDE-Combustível: trata-se de tributo federal, instituído no Brasil, com fulcro na **Lei Ordinária** n. 10.336/2001, no intuito de promover tributação extrafiscal nas atividades ligadas a combustíveis. Conforme o disposto no art. 149, § 2º, II, c/c art. 177, § 4º, I, "b", parte final, ambos da CF, o Poder Executivo Federal poderá reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio – no caso, o decreto presidencial –, **não se lhe aplicando a regra da anterioridade anual (art. 150, III, "b", CF)**[30]. Note o comando:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A contribuição de intervenção*

no domínio econômico sobre combustíveis foi instituída, mediante lei complementar, em total correspondência ao determinado no art. 177, § 4º e 146, III, da CF".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis está sujeita ao princípio da anterioridade e não pode ter alíquota reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo".*

Art. 177. (...)

§ 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser: (...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, "b" da CF;

Verifica-se, dessarte, que as alíquotas da CIDE-Combustível, incidentes sobre atividades de importação ou comercialização de petróleo (e derivados), gás natural (e derivados) e álcool combustível, passarão ao largo do princípio constante do art. 150, III, "b", da CF – o postulado da anterioridade tributária anual –, quando houver sua redução e seu restabelecimento. Ademais, conforme se nota – e já se estudou –, o gravame é igualmente uma ressalva à legalidade tributária, pois se abre para a alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo.

2. ICMS-Combustível: trata-se de uma exclusiva ressalva indicadora de tributo não federal, no rol de exceções ao princípio da anterioridade tributária anual. Frise-se, em tempo, que a mitigação não se refere ao "ICMS", em si, mas a um tipo todo particularizado desse imposto – o ICMS-Combustível, por nós assim intitulado. Veja o comando:

Art. 155. (...)

§ 4º. Na hipótese do inciso XII, "h", observar-se-á o seguinte: (...)

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, "g", observando-se o seguinte: (...)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o art. 150, III, "b".

Conforme o disposto no art. 155, § 4º, IV, "c", da CF, acima reproduzido, o intitulado "ICMS-Combustível" será uma ressalva à anterioridade anual, no tocante à redução e restabelecimento de sua alíquota, à semelhança da CIDE-Combustível. Todavia, o preceptivo é dependente de outros comandos, fazendo-se menção às alíneas "g" e "h" do inciso XII do § 2º do art. 155 do texto constitucional. Vamos a elas:

Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII – cabe à lei complementar: (...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, "b". (Grifos nossos)

Em consonância com o art. 155, § 2º, XII, "h", da CF, cabe à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto (ICMS) incidirá uma única vez (incidência unifásica ou monofásica), qualquer que seja a sua finalidade. Por sua vez, as alíquotas do ICMS incidente sobre esses combustíveis serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. Portanto, tais entes políticos, mediante convênios interestaduais, celebrados no âmbito do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), definirão as alíquotas do ICMS incidente sobre esses combustíveis.

Posto isso, à guisa de memorização, é de rigor que se visualizem as **oito ressalvas** ao princípio da anterioridade tributária anual:

II
IE
IPI
IOF
IEG
EC-Cala/Gue
CIDE-Combustível
ICMS-Combustível

4.5 As exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal e a Emenda Constitucional n. 42/2003

Como se notou, em tópicos precedentes, o Princípio da Anterioridade Anual Tributária foi revigorado com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Esta Emenda vedou a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada a lei que haja instituído ou majorado o tributo, em consonância com a alínea "c" do inciso III do art. 150 da Constituição Federal.

Entretanto, o Poder Constituinte Derivado, por questão ontológica, houve por bem excepcionar do período de 90 dias alguns tributos – quase todos já ocupantes do rol de exceções da anterioridade anual –, conforme se depreende do comando inserto no art. 150, § 1º, in fine, da CF:

> Art. 150. (...)
>
> § 1º. A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Grifo nosso)

Observe que o dispositivo em epígrafe hospeda duas listas de exceções à anterioridade tributária: a primeira, já estudada, indicando tributos que fogem à anterioridade anual; a segunda, a seguir apresentada, sinalizando gravames que se furtam à anterioridade nonagesimal.

Segue, pois, a lista de exceções à anterioridade nonagesimal:

Imposto sobre Importação (II) Imposto sobre Exportação (IE) Imposto sobre Renda (IR) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) **Imposto Extraordinário de Guerra (IEG)**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"Com relação ao imposto extraordinário, no caso de guerra externa, o princípio da anterioridade e legalidade devem ser observados".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Indec, para o cargo de Advogado Municipal da Prefeitura de Sumaré/SP, em 2009: *"O imposto lançado por motivo de guerra externa está sujeito ao princípio da anterioridade tributária".*

É de notar a enorme semelhança entre a lista de exceções anterior e esta, com especial destaque para o IR e para as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA, que aqui apareceram, e o devido realce para o IPI, a CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível, que para cá não vieram.

Enquanto o Imposto sobre a Renda e as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA não se submetem à anterioridade nonagesimal, mitigando-lhe os efeitos e avocando a anterioridade comum, o **IPI**, a CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível não se sujeitam à anterioridade comum, respeitando a anterioridade nonagesimal.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça (Substituto ou não) do Estado de Pernambuco, em setembro de 2008: *"É exceção ao princípio da anterioridade, mas deve obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, o imposto sobre produtos industrializados".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"Sujeita-se ao princípio da anterioridade nonagesimal, mas é exceção aos princípios da anterioridade anual e da legalidade o imposto sobre produtos industrializados".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público da União (2ª Categoria), em 18-11-2007: *"Considere que lei publicada em 1º de dezembro de 2007 eleve o IPI sobre determinado produto. Nessa situação hipotética, é permitido à União cobrar o novo valor do imposto a partir de 1º de janeiro de 2008".*

Já se mostra patente, nesse momento, a necessidade de enfrentarmos as listas, de modo conjunto, em pleno confronto, a fim de identificarmos qual tributo obedece a uma anterioridade e não obedece à outra; qual gravame continua como exceção a um período, mas não continua como exceção a outro; e, finalmente, qual tributo se mostra como exceção às duas anterioridades.

Dessa forma, apreciemos o quadro explicativo a seguir, no intuito de demarcarmos o momento exato da incidência dos tributos, ocupantes das listas de exceções às anterioridades tributárias:

Exceções à Anterioridade Anual	II	IE	IPI	***	IOF	IEG	Ecom CALA/ GUERRA	CIDE--COMB	ICMS--COMB	***	***
Exceções à Anterioridade Nonagesimal	II	IE	***	IR	IOF	IEG	Ecom CALA/ GUERRA	***	***	Fixação da Base de Cálculo do IPTU	Fixação da Base de Cálculo do IPVA
Quando deverá ser pago o tributo?	**Paga *já, já****		90 dias após o aumento	1º de janeiro do ano seguinte	**Paga *já, já***			90 dias após o aumento		1º de janeiro do ano seguinte	

*** Paga já, já** é expressão por nós utilizada, com a acepção de exigência imediata, indicando uma concomitante exceção à anterioridade anual (paga já) e exceção à anterioridade nonagesimal (paga já). Daí o indicado macete "paga já, já".

À luz do quadro anterior, é possível chegarmos a importantes **conclusões**. Vamos a elas:

Conclusão 1: resumidamente, o quadro acima reproduzido permite que façamos três confrontos conclusivos:

– **1º Confronto:** nomes que estão nas duas listas de exceções à anterioridade (anual e nonagesimal). Trata-se de tributos que devem ser exigidos imediatamente, se aumentados ou instituídos. São eles: II, IE, **IOF**, IEG e Empréstimo Compulsório (Calamidade Pública ou **Guerra**);

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de São Paulo, em julho de 2008: "*Em relação aos impostos, haverá exceção aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal com a majoração de alíquotas do IOF*".
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Defensor Público do Estado de Minas Gerais, em 2009: *"Uma elevação da alíquota do IOF pode ser exigida no dia seguinte à publicação do decreto que promover o referido aumento".*

– **2º Confronto:** nomes que estão na lista de exceções à anterioridade anual, mas não estão na lista de exceções à anterioridade nonagesimal, devendo esta respeitar. Trata-se de tributos que devem ser exigidos 90 dias após o aumento. São eles: IPI, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível.

Quanto à Cide-Combustível e ao ICMS-Combustível, é importante destacar que o "aumento" refere-se ao restabelecimento da diminuída alíquota ao seu patamar máximo, previsto em lei. Temos afirmado que se houver extrapolação desse limite legal originário, a situação traduzir-se-á em efetivo aumento, avocando-se a obediência à regra geral da anterioridade tributária, sem embargo da regra da legalidade tributária;

– **3º Confronto:** nomes que estão na lista de exceções à anterioridade nonagesimal, mas não estão na lista de exceções à anterioridade anual. Trata-se de tributos exigidos a partir de 1º de janeiro do ano posterior ao aumento da exação, independentemente da data em que se der, no transcorrer do ano. São eles: **IR e alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em 2006: "*Não se aplica o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena criada pela EC n. 42/2003) ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) e à fixação da base de cálculo dos impostos sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) e sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU)*".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça/MT, em (15/16)01-2005: "*Se o município de Cuiabá tivesse publicado, em 28 de dezembro de 2004, uma lei que elevasse o valor de venda dos imóveis, o qual serve de base de cálculo para o IPTU, poderia, a partir de 1º de janeiro de 2005, cobrar o IPTU sobre essa nova base".*

Observação: o recorrente tema da anterioridade nonagesimal *versus* alteração na base de cálculo do IPTU/IPVA foi objeto de questão proposta nos seguintes concursos: **(I)** pelo TJ/MG, no concurso para o cargo de Juiz de Direito, em 2006; **(II)** pelo Cespe/UnB, no concurso para Juiz Federal/5ª R., em 05-08-2007.

Observe, agora, um **quadro mnemônico geral**, em um confronto múltiplo, entre (1) as exceções ao princípio da legalidade, (2) as exceções ao princípio da anterioridade anual e (3) as exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal:

Exceções à Legalidade (1)	II	IE	IPI	***	IOF	***	***	CIDE--COMB	ICMS--COMB	***	***
Exceções à Anterioridade Anual (2)	II	IE	IPI	***	IOF	IEG	EC – CALA/GUERRA	CIDE--COMB	ICMS--COMB	***	***
Exceções à Anterioridade Nonagesimal (3)	II	IE	***	IR	IOF	IEG	EC – CALA/GUERRA	***	***	Fixação da Base de Cálculo do IPTU	Fixação da Base de Cálculo do IPVA

Por derradeiro, destaque-se que há alguns tributos – todos eles federais, por sinal – que são exceções concomitantes aos Princípios da Legalidade, da Anterioridade Anual e da Anterioridade Nonagesimal. São eles: **II**, IE, IOF. Trata-se de três impostos federais que apresentam um relevante ponto em comum: a extrafiscalidade.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Indec, para o cargo de Advogado Municipal da Prefeitura de Sumaré/SP, em 2009: *"O imposto sobre a importação de produtos estrangeiros não está sujeito ao princípio da anterioridade tributária".*

Conclusão 2: se houver majoração do IPI, sua exigência deverá ocorrer **após 90 dias**, a contar da lei majoradora, não mais prevalecendo a exigência imediata do gravame, como ocorria até 2003, antes do advento da Emenda Constitucional n. 42/2003. Tal entendimento foi chancelado na ADI-MC 4.661, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. em 20-10-2011.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público da União, em 18-112007: "*Considere que lei publicada em 1º de dezembro de 2007 eleve o IPI sobre determinado produto. Nessa situação hipotética, é permitido à União cobrar*

o novo valor do imposto a partir de 1º de janeiro de 2008".

Exemplo: para uma lei majoradora do IPI, publicada em 25 de outubro de 2013, a exigência dessa exação ocorrerá no 91º dia a contar deste termo de início, ou seja, em 23 de janeiro de 2014 (Observação: nas provas de concursos, não é comum exigir o dia exato, por questão de bom **senso**).

Conclusão 3: se houver majoração do IR, em qualquer data do ano, sua incidência deverá ocorrer no 1º dia do exercício financeiro subsecutivo ao exercício em que tenha havido a majoração, independentemente do **prazo de 90 dias**, ao qual o IR se põe como exceção. Portanto, para este imposto federal, a Emenda Constitucional n. 42 não trouxe modificação de relevo: ele está e sempre esteve sujeito à anterioridade anual, devendo continuar respeitando esta regra. A novidade, de pouco impacto, trazida pela indigitada Emenda, é a de que o IR passou a ser uma exceção à anterioridade tributária nonagesimal, passando ao largo da **noventena**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas da União, em 03-03-2007: "*Caso uma lei que eleve a alíquota do IR sobre determinada operação seja publicada em 26-122007, com cláusula de vigência imediata, é constitucionalmente admissível que a cobrança do imposto ocorra a partir de 1º-01-2008*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Analista do Ministério Público do Estado de Sergipe – MPE/SE (Especialidade: Direito), em abril de 2009: "*Ao dispor sobre as limitações ao poder de tributar, estabelece a Constituição da República que é vedado aos entes da Federação cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, o que não se aplica, no entanto, em alguns casos, como o do imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza*".

Exemplo: para uma lei majoradora de IR, publicada em fevereiro de 2013, a exigência da exação se dará em 1º de janeiro de 2014. Por sua vez, para uma lei majoradora de IR, publicada em dezembro de 2013, a exigência da exação se dará, igualmente, em 1º de janeiro de 2014, sem que se respeite o átimo de 90 dias.

Conclusão 4: a Emenda Constitucional n. 42/2003 dispôs, na parte final do art. 150, § 1º, CF, que são exceções à anterioridade nonagesimal as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA. Esta base de cálculo, como é cediço, é o próprio valor venal do bem. Portanto, é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um imóvel ou de um veículo automotor, no fim de ano, e que tal modificação possa ser já aplicada no 1º dia do exercício financeiro seguinte. Note que a alteração vem ao encontro dos interesses do Fisco, pois se permitem modificações abruptas, com ágil eficácia da lei alteradora, mostrando-se, em tese, como ações estatais que violam a segurança jurídica do contribuinte.

Exemplo: Lei n. ________, publicada em 31 de dezembro de 2013, altera o valor venal dos imóveis do Município________. Pergunta-se: quando será eficaz a lei que veicula dado aumento?

A resposta é simples: a lei que veicula o mencionado aumento será eficaz no dia seguinte – 1º de janeiro de 2014 –, valendo o aumento para o exercício de 2014, pois se trata de norma que obedece à anterioridade anual, mas que se põe como exceção aos 90

dias.

Curiosamente, impende destacar que o raciocínio **não** vale para modificação de **alíquotas do IPVA e do IPTU.**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008: *"O IPTU e o IPVA podem ter sua alíquota e base de cálculo majoradas e cobradas de imediato, por força da Emenda Constitucional 42/03, que os excepcionou do princípio da anterioridade tributária, sendo irrelevantes o exercício financeiro e a noventena".*

Neste caso, havendo lei que aumente as alíquotas, por exemplo, em dezembro de 2012, a incidência delas ocorreria, em tese, no 91º dia a contar da data do aumento, isto é, em meados de março de 2013. O problema está no fato de que a lei desses gravames, por ficção jurídica, estipula o dia 1º de cada ano como a data do fato gerador (1º-01-2013, no caso), o que nos faz concluir que aquele aumento de alíquota só poderá, de fato, incidir no ano posterior, ou seja, a partir de 1º-01-2014.

À guisa de complemento, note as assertivas consideradas "**corretas**", coletadas de provas de concursos públicos, acerca da temática das alterações na base de cálculo (e nas alíquotas!) do IPTU e do IPVA em cotejo com o princípio da anterioridade tributária:

1. **"A lei que aumenta a base de cálculo do IPTU e IPVA não se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal".**

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009.

2. **"Lei que fixa nova base de cálculo e majora as alíquotas do IPTU e do ITBI municipal, publicada em novembro de 2008, tem eficácia a partir do primeiro dia do exercício de 2009 apenas para a nova base de cálculo do IPTU".**

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado do Pará (1ª Entrância), em 2009.

3. **"Lei municipal publicada em 20 de dezembro de 2007 majorou as alíquotas do ITBI de 2% para 4% e a base de cálculo do IPTU em 20%. As novas faixas de valores serão aplicadas em noventa dias a contar da publicação da lei para o ITBI e no primeiro dia do exercício seguinte ao da publicação da lei para o IPTU".**

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008.

4. **"A Constituição Federal veda à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o princípio da anterioridade. Referida vedação se aplica à alteração da alíquota do IPVA".**

> A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador

Judicial de Louveira/SP, em 02-09-2007.

5. "No dia 10 de novembro de 2006, um município localizado no Estado de Goiás publicou lei que alterou o valor venal dos imóveis localizados em seu território, majorando, portanto, o valor do IPTU. Nessa situação, a nova lei tributária será plenamente eficaz a partir do primeiro dia do exercício seguinte".

A assertiva foi solicitada em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado de Sergipe, em 10-12-2006.

6. "A Constituição Federal veda à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal a cobrança de tributos antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o princípio da anterioridade. Referida vedação não se aplica à fixação da base de cálculo do IPTU".

A assertiva foi solicitada em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Judicial de Louveira/SP, em 02-09-2007.

Conclusão 5: O art. 150, § 1º, do texto constitucional trata da temática das exceções à anterioridade, quer anual, quer nonagesimal.

Caso o tributo não faça parte das listas de exceções já estudadas, respeitando-se, assim, a regra geral da anterioridade, deverá ser objeto da aplicação cumulativa das anterioridades anual e nonagesimal.

Em outras palavras, nesses casos, será vedada a cobrança de tributos, no mesmo exercício financeiro e antes de 90 dias, levando-se em conta a data da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, em total subserviência às esperas anual e nonagesimal. Portanto, no caso de um **"ICMS, majorado em 30 de junho de 2008, a incidência da lei majoradora ocorrerá em 1º de janeiro de 2009"**.

O exemplo foi solicitado em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 13-012008. Da mesma forma, a FCC associou o ICMS ao cumprimento da noventena (EC 42/2003), no concurso para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/CE, em maio de 2006. Saliente-se, por derradeiro, que o ICMS, a que se fez menção nos itens solicitados nos concursos, é o "ICMS comum", e não o "ICMS-Combustível".

Observe outros bons exemplos:

a) ISS, majorado em 20 de outubro de 2009, terá sua alíquota incidente no 91º dia a contar dessa data inicial, ou seja, a partir do fim de janeiro de 2010 (com precisão, em 18 de janeiro de 2010);

b) **ITCMD, majorado em 10 de março de 2008, terá sua alíquota incidente em 1º de janeiro de 2009;**

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de

Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 13-01-2008: *"É vedada a cobrança no mesmo exercício financeiro, e antes de noventa dias da data da publicação da lei que os institui ou aumenta, dos seguintes impostos: ITD e ISS".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça de Mato Grosso, em (15/16)-01-2005: *"Caso o Estado de Mato Grosso tivesse publicado, em 17 de dezembro de 2004, uma lei que aumentasse a alíquota do imposto sobre heranças, legados e doações, esse aumento não incidiria sobre uma doação de imóvel efetuada em 6 de fevereiro de 2005".*

Observação: pela contagem, a incidência da lei ocorreria em 17 de março de 2005.

c) Taxa, majorada em 17 de novembro de 2006, terá sua alíquota incidente no 91º dia a contar dessa data inicial, ou seja, a partir de meados de fevereiro de 2007 (com precisão, em 13 de fevereiro de **2007**).

Os exemplos citados indicam uma solução que deverá se estender a todos os **tributos que se enquadram como "regras" às anterioridades (anual e nonagesimal)**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal da Prefeitura de São Paulo, em janeiro de 2007: "*O imposto 'A' foi instituído por lei publicada no dia 05 de julho de 2004, e a taxa 'B' foi instituída por lei publicada no dia 16 de novembro de 2004. Esses tributos já poderiam ser cobrados em 02 de janeiro de 2005 e 15 de fevereiro de 2005, respectivamente*".

Note o quadro a seguir, que permite a memorização de todos os gravames considerados "regras" à dupla anterioridade:

Regra Geral	Caso o tributo seja criado ou majorado entre os meses de janeiro e setembro de um ano, a incidência do gravame ocorrerá sempre em 1º de janeiro do ano posterior. Todavia, se isso se der entre outubro e dezembro, em razão do impacto temporal dos 90 dias, a data de incidência será posterior a 1º de janeiro do ano seguinte.		
Impostos Municipais	ISS	IPTU	ITBI
Impostos Estaduais	ICMS (comum)	IPVA	ITCMD
Impostos Federais	Imposto sobre Grandes Fortunas	ITR	Imposto Residual
Outros Tributos	– Taxas; – Contribuições de Melhoria; – Empréstimos Compulsórios para Investimento Público de caráter urgente e relevante interesse nacional (art. 148, II, CF); – Contribuições, em geral, previstas no caput do art. 149 da CF (ressalvadas as Contribuições Social-previdenciárias, que avocam período de anterioridade especial, consoante o art. 195, § 6º, CF), a ser oportunamente estudado.		

4.6 O Princípio da Anterioridade Especial para as Contribuições Social-previdenciárias

A contribuição para a seguridade social (PIS, COFINS, CSLL, entre outras) deverá ser exigida 90 dias – e não **"três meses"!** – após a publicação da lei que a instituiu ou a modificou, conforme se depreende do art. 195, § 6º, da CF:

A troca de termos – 90 dias por "três meses" – foi objeto de item no concurso realizado pela Esaf, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais (Sefaz/PA), em 24-03-2002.

Art. 195. (...)

§ 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, **não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"À luz das disposições em vigor da Constituição Federal, é possível afirmar que as contribuições sociais de seguridade não se sujeitam à exigência de anterioridade de exercício".*
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

Dessa forma, **"caso a União, em 1º de julho de 2008, publique lei aumentando a alíquota da COFINS, de 3% para 3,5%, de certas pes-soas jurídicas, a primeira data em que o referido aumento poderá produzir efeitos será 29 de setembro de 2008"**.

> O exemplo foi solicitado em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 13-01-2008.
> **Observação:** ressalte-se que a contagem, em cima do calendário, embora tenha sido exigida, não comprometeu a exata identificação da alternativa considerada correta.

No estudo da anterioridade especial, própria das contribuições social-previdenciárias, algumas **observações** se fazem necessárias:

Observação 1: Trata-se de um período de **anterioridade especial** para um tipo particular de tributo – a contribuição social-previdenciária, prevista no art. 195, I ao IV, CF. Nessa medida, não há que se falar em aplicação desse prazo nonagesimal a **outras contribuições**, que não se enquadram no rótulo de "contribuições para a seguridade social". Daí se dizer que não se deve associar o art. 195, § 6º, da CF, bem como a anterioridade genuína que encerra, às contribuições profissionais, nem às contribuições interventivas (CIDEs), constantes do caput do art. 149 da CF. A estas, como é cediço, aplicar-se-á a anterioridade comum, ao lado, é claro, da anterioridade privilegiada (noventena), oriunda da Emenda Constitucional **n. 42/2003**, como se faz com qualquer tributo que segue a regra das anterioridades – v.g., taxas, contribuições de melhoria, entre outros.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"Os tributos em geral submetem-se cumulativamente à anterioridade de exercício e à anterioridade mínima de 90 (noventa) dias, estabelecidas pela CF, enquanto as contribuições da seguridade social submetem-se exclusivamente à anterioridade nonagesimal".*

Em um quadro mnemônico, podemos visualizar o princípio da anterioridade aplicável às contribuições, em geral:

Tipo de Contribuição	Anterioridade	Artigo	Termo a quo
Social--previdenciárias	Nonagesimal ou Mitigada (Noventena ou Noventalidade)	Art. 195, § 6º, CF	Publicação da lei que houver instituído ou

			modificado
Profissionais, Interventivas (CIDEs) e Sociais (não previdenciárias)	Anterioridade comum + Anterioridade de 90 dias (EC n. 42/2003)	Alínea "b" + Alínea "c" (Art. 150, III, CF)	Publicação da lei que houver instituído ou **aumentado**

Observação 2: Outra importante anotação diz com os verbos utilizados no preceptivo em análise (art. 195, § 6º, da CF): **instituir** e modificar.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito Substituto, em março de 2008: "Diante da majoração da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas através de decreto presidencial, para que tenha eficácia no mesmo exercício financeiro da sua publicação, é possível afirmar que é inconstitucional, pois depende de lei tal majoração, ainda que tenha eficácia no mesmo exercício financeiro ao da sua publicação".

Com relação a este último elemento verbal ("modificar"), impende relembrarmos o que se chancelou no STF quanto a esse tema: nem todas as alterações realizadas nos elementos configuradores do tributo indicarão, por si sós, "aumento" de tributo (citou-se, nesta obra, a ADI n. 4.016 MC/PR-2008). No ensejo desse julgado, afastou-se, também, a assertiva de que qualquer alteração na forma de pagamento do tributo equivaleria à sua majoração, ainda que de forma indireta. Reveja o entendimento jurisprudencial, afeto à contribuição:

> **EMENTA:** DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS. FINSOCIAL. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÃO PELA LEI N. 8.218, DE 29-08-1991. ALEGADA CONTRARIEDADE AO ART. 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Examinando questão idêntica, decidiu a 1ª Turma: "Improcedência da alegação de que, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição, a lei em referência só teria aplicação sobre fatos geradores ocorridos após o término do prazo estabelecido pela norma. A regra legislativa que se limita simplesmente a mudar o prazo de recolhimento da obrigação tributária, sem qualquer repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade. Recurso extraordinário conhecido e provido". 2. Precedentes de ambas as Turmas, nos quais têm sido rejeitados os argumentos em contrário, ora renovados pela agravante. 3. Agravo improvido. (STF, RE-AgR 274.949/SC, 1ª T., rel. Min. Sydney Sanches, j. 13-11-2001) (Grifo nosso)

Impende destacar, em tempo, que o posicionamento levou o **STF**, em setembro de 2003, à padronização da análise do tema, com a edição da **Súmula n. 669**, cujo teor adiante segue: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Segundo entendimento do STF, norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista (Área Jurídica) da Financiadora de Estudos e Projetos (Finep), em 09-08-2009: *"Deve obediência ao princípio da anterioridade tributária a lei municipal que altera o período de recolhimento do IPTU que, nos anos anteriores, deveria ser pago entre os meses de abril e junho, passando a ser cobrado no período compreendido entre os meses de janeiro e março de cada ano".*

Observação 3: Por derradeiro, urge analisarmos a parte final do preceptivo, segundo

a qual não se aplicará às contribuições sociais do art. 195, § 6º, a anterioridade tributária comum, prevista no art. 150, III, "b", da Constituição Federal. Note:

> Art. 195. (...)
> § 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b". (Grifo nosso)

Temos defendido a ideia de que o afastamento da anterioridade comum, a que faz menção a parte final do art. 195, § 6º, não significa, por assim dizer, uma "exceção" a essa anterioridade de exercício.

Em uma interpretação sistemática, vê-se que o legislador, quando quis excepcionar o tributo deste princípio, fê-lo, de uma só vez e conjuntamente, no taxativo rol de "exceções" constantes do art. 150, § 1º, da CF, prevendo duas listas de ressalvas, sem que fizesse constar em quaisquer delas a menção à contribuição social-previdenciária:

> Art. 150. (...)
> § 1º. A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Dessarte, a exegese que nos parece mais acertada é a de que, no comando em tela, o legislador originário apenas quis demonstrar a existência de um prazo de anterioridade especial para um tributo específico – a contribuição social-previdenciária –, ao qual **não se aplica o art. 150, III, "b", CF**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado (3ª Classe) do Maranhão, em setembro de 2003: "*O princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, 'b', da Constituição Federal é inaplicável às contribuições sociais da seguridade social*".

Temos dito que o dispositivo encerra uma "estipulação genuína de prazo típico, com mitigação da anterioridade comum, para um gravame dotado de particularidade", sem que isso lhe confira o atributo de "exceção".

Para concursos públicos, recomendamos a memorização do dispositivo, que deve ser cobrado em sua **literalidade**.

De uma maneira ou de outra, o relevante é memorizar que, para as contribuições social-previdenciárias, subsiste um **período de anterioridade peculiar, de 90 dias**, cujo termo a quo será o da data da publicação da lei instituidora ou modificadora do gravame.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas/PB, em 2006: "*As contribuições sociais observam o princípio da anterioridade anual, mas não observam o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena)*".

5 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E OS INSTITUTOS JURÍDICOS DA VIGÊNCIA E EFICÁCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA

No texto constitucional, o princípio da anterioridade tributária está textualmente

relacionado à ideia de publicação da norma, a partir da qual se estipulará o prazo de espera – anual ou nonagesimal – para a sua incidência.

De modo análogo, os institutos jurídicos da vigência e eficácia da lei, longe de passarem ao largo da discussão da anterioridade tributária, aproximam-se do tema com expressiva intimidade, como ingredientes indispensáveis à precisa demarcação do momento da incidência da lei instituidora e majoradora do tributo.

De início, urge frisar que o princípio da anterioridade atrela-se à noção de eficácia da lei, enquanto a **vigência liga-se a outro postulado** – o da irretroatividade tributária, a ser estudado, oportunamente, nesta obra. De fato, a geração de efeitos da lei tributária, na esteira de sua eficácia, ocorrerá no 1º dia do exercício financeiro seguinte ao da lei instituidora ou majoradora do gravame, respeitada a noventena, não importando, em tese, para tal constatação, a noção de vigência.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Advogado do Senado Federal, em 0911-2008: *"O princípio da anterioridade é uma regra de vigência, que impede que a lei seja aplicada antes do próximo exercício fiscal".*

Nessa toada, como é fato notório que quase a totalidade das leis tributárias entram em vigor na própria data da publicação, permite-se o cálculo da anterioridade anual, por exemplo, valendo-se de simples operação:

Publicação e Vigência (mesma data) = Ano (X) => Eficácia = Ano (X+1)

5.1 A eficácia da norma tributária

Na lição de Maria Helena Diniz[31], "a eficácia vem a ser a qualidade do texto normativo vigente de poder produzir, ou irradiar, no seio da coletividade, efeitos jurídicos concretos, supondo, portanto, não só a questão de sua condição técnica de aplicação, observância, ou não, pelas pessoas a quem se dirige, mas também de sua adequação em face da realidade social, por ele disciplinada, e aos valores vigentes na sociedade, o que conduziria ao seu sucesso".

Partindo-se desse conceito, afirma-se, com segurança, que uma norma pode estar em vigor, mas não ser ainda eficaz. Basicamente, é o que se verifica de modo recorrente com a lei tributária: publicada a norma, esta passa a viger – quase sempre, a partir da mesma data da publicação –, sem irradiar efeitos concretos no ano da publicação, até que, respeitados os interregnos anual e nonagesimal, a norma passa a juridicamente incidir.

Nessa medida, por exemplo, **"o princípio da anterioridade faz com que lei tributária publicada no dia 2 de outubro, vigente na 'data da publicação', ganhe eficácia no exercício financeiro seguinte"**.

> O exemplo foi solicitado em item considerado **CORRE-TO**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para o ingresso no cargo de Juiz Federal Substituto (XIII Concurso).

Em outras palavras, é isso que o princípio da anterioridade tributária indica: ele obsta que uma norma vigente irradie efeitos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada, adiando sua eficácia para o ano fiscal subsequente.

Segundo o art. 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, as leis brasileiras, salvo disposição em contrário, só passam a vigorar decorrido o prazo de vacatio legis de quarenta e cinco dias após a data de sua publicação. Trata-se de preceptivo que vem ao encontro do disposto no art. 101 do CTN:

> Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Ad argumentandum, se uma lei tributária não dispuser sobre a data de sua entrada em vigor, deve-se aplicar a ela a **regra da vacatio legis**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PGE/RS, para provimento do cargo de Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, em junho de 1998: "*Em 12 de dezembro de 1997, é publicada lei estadual estabelecendo o aumento da alíquota do ICMS no estado do Rio Grande do Sul. O texto legal é silente quanto à data de vigência. Sendo assim, é correto afirmar que esta lei terá vigência quarenta e cinco dias após a data da publicação*".
> **Observação:** o tema ligado à publicação de lei tributária, com omissão da data de sua entrada em vigor, embora raro em provas, voltou a ser cobrado em certame realizado pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem em 15-042007, prevalecendo o entendimento aqui recomendado.

Em termos práticos, se tivesse havido aumento do tributo por meio de uma lei publicada em 15-12-2013, respeitando-se o período de vacatio legis, a suposta lei somente entraria em vigor no dia 29-01-2014, ou seja, 45 dias após a data da publicação.

É claro que tal norma só poderá atingir fatos geradores a ela posteriores, vale dizer, a partir de 29-01-2014, não podendo abarcar os fatos imponíveis ocorridos antes dessa data, em respeito ao princípio da irretroatividade tributária, a ser oportunamente estudado nesta obra.

Curiosamente, permanecendo ainda no exemplo, esta norma, embora vigente, não incidirá sem que se respeite o princípio da anterioridade (anual e nonagesimal). Vale dizer que, para uma lei publicada em 15-12-2013, haverá incidência no 91º dia, a contar dessa data, ou seja, em meados de março de 2014 (em 16-03-2014, com precisão).

Portanto, nesse curioso caso concreto, temos uma solução requintada: uma lei publicada em 15-12-2013, vigente a partir de 29-01-2014 e eficaz a partir de 16-03-**2014**.

5.2 A vigência da norma tributária

A vigência, como a aptidão formal da lei para produzir efeitos, adquire-se após o decurso do espaço de tempo intitulado vacatio legis, com previsão específica no CTN (art. 101 a art. 104), para a legislação tributária, e, na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (art. 1º), para as normas em geral. Note este último dispositivo:

> Art. 1º. Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

Em geral, uma lei passa a ter eficácia após a sua entrada em vigor. Em Direito Tributário, entretanto, não basta o requisito "da vigência". No caso de lei que institui ou

majora o tributo, teremos um requisito extra para a produção da eficácia da norma – o chamado princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, "b" e "c", CF). Daí se afirmar que a lei tributária incidirá se obedecer à regra de vigência e à regra da anterioridade. Como a primeira, em geral, coincide com a data da publicação, não há grande dúvida ao intérprete, que acaba apenas aplicando o princípio da anterioridade tributária.

Podemos, assim, resumir o tema, da seguinte forma:

Incidência da lei tributária = Regra da Vigência + Regra da Anterioridade Tributária

Desse modo, caso o tributo seja exceção à regra da anterioridade, entendemos que não ficará livre de obedecer à regra da vigência.

Exemplo: Lei n. _____, majoradora do IOF, publicada em 15-122013, sem previsão de data de vigência.

Nesse caso, aplica-se a regra de vigência da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (45 dias), embora se saiba que o IOF é exceção à regra da anterioridade tributária (art. 150, § 1º, CF). Em outras palavras, a incidência do IOF não será imediata, mas em 29-01-2014. Na prática, como se notou, tem-se evitado tal situação, com a concomitância entre a data da publicação e a data de vigência da lei tributária.

Não é demais relembrar que a vigência de uma lei que institui a contribuição social-previdenciária não se confunde com a eficácia da referida norma.

Enquanto a regra de vigência indica a aptidão para a produção de efeitos, a anterioridade tributária nonagesimal, própria das contribuições social-previdenciárias, é regra de produção de efeitos, propriamente dita. A primeira liga-se à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (art. 1º); a segunda, versando sobre eficácia, adstringe-se ao art. 195, § 6º, CF. Note os exemplos práticos:

a) a Lei n. 7.689, instituindo a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, foi publicada em 15 de dezembro de 1988 – data em que entrou em vigor, conforme o art. 12 da norma. A produção de seus efeitos, todavia, só se deu após 90 dias a contar da publicação;

b) a Lei Complementar n. 70/91, instituindo contribuição para financiamento da Seguridade Social, foi publicada em 30 de dezembro de 1991 – data em que entrou em vigor, conforme o art. 13 da norma. A produção dos efeitos, porém, ficou predeterminada a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores àquela publicação (art. 13, parte final);

c) a Lei n. 959/2005, dispondo sobre custas judiciais e emolumentos de serviços notariais e de registros públicos no Estado do Amapá, foi publicada em 30 de dezembro de 2005, com data para a entrada em vigor demarcada para 1º de janeiro de 2006. O STF, no presente caso, entendeu que, conquanto vigente em 1º de janeiro de 2006, a produção de efeitos dependeria da observância do princípio da anterioridade (anual e nonagesimal). Com sua aplicação, levando-se em conta a data da publicação da lei (30-12-2005), a incidência deveria ocorrer no 91º dia a contar dessa data (31-03-2006). Assim se dispôs no didático voto do Ministro Relator Sepúlveda Pertence (STF-Pleno), na ADI n. 3.694/AP, em julgamento realizado em 20-09-2006.

6 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 32/2001

Em tópico precedente, foi possível entender os reflexos da Emenda Constitucional n. 32/2001 no princípio da legalidade tributária. Notou-se que, após tramitar durante seis anos no Congresso Nacional, a PEC n. 472 resultou na Emenda Constitucional n. 32/2001.

Com a EC n. 32/2001, o prazo de validade de uma MP passou a ser de 60 dias, admitida uma única prorrogação por mais 60 dias (art. 62, § 7º, CF). Não havendo a conversão em lei, no prazo supracitado, a medida provisória perderá eficácia desde a origem, devendo os produzidos efeitos serem regulados por decreto legislativo do Congresso Nacional (art. 62, § 3º, CF). Aliás, é vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo (art. 62, § 10, CF). Por fim, não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, **as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas** (art. 62, § 11, CF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"O Presidente da República editou medida provisória, em 30 de setembro de 2007, instituindo tributo da espécie taxa em favor da União. A medida especificou o dia 1º de janeiro de 2008 como o início da exigibilidade da taxa. Em fevereiro de 2008, o Congresso Nacional rejeitou a medida e não editou decreto legislativo sobre o assunto no prazo de até sessenta dias após a rejeição. Neste caso, a taxa cujo fato gerador se realizou no período de exigibilidade, mas que não foi recolhida no momento oportuno, pode e deve ser objeto de inscrição em dívida ativa e de execução fiscal, providências essas que podem e devem ser tomadas, inclusive após a rejeição da medida".*

A EC n. 32/2001, consoante o comando inserto no art. 62, § 2º, CF, passou a permitir a utilização de medida provisória (MP) em matéria tributária, no campo dos impostos.

Quanto a esta limitação da MP, associável tão somente a impostos, já se entendeu que existem decisões do próprio STF dando total guarida à tese de abono da criação de tributos mediante medida provisória, haja vista o fato de que a Constituição Federal não prevê quaisquer restrições para obstaculizar essa veiculação (RE n. 138.284/CE-1992). Aliás, em tempo, trata-se de decisões prolatadas antes mesmo da Emenda Constitucional n. 32/2001. Reveja-as:

> **EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. Medida provisória. Força de lei. 3. A Medida Provisória, tendo força de lei, é instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 2ª T., AI-AgR 236.976/MG, rel. Min. Néri da Silveira, j. 17-08-1999) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** 1. (...) 2. Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias a Secretaria da Receita Federal. (...) (STF, Pleno, ADIMC n. 1.417/DF, rel. Min. Octavio Gallotti, j. 07-03-1996) (Grifo nosso)

É imperioso destacar, entretanto, que, embora o STF tenha aceitado a possibilidade de criar ou aumentar tributo por meio de medida provisória, tal posicionamento sempre careceu de respaldo constitucional, uma vez que sua robustez advinha tão somente de

chancela jurisprudencial.

A propósito, antes mesmo da publicação da Emenda em comento, o STF já defendia a necessidade de aplicação do princípio da anterioridade tributária nos casos de tributos majorados por medida provisória. Vale dizer que, para o Pretório Excelso, publicando-se a medida provisória até 31 de dezembro de um ano, permitia-se a cobrança do tributo no ano seguinte ao da publicação (RE 232.084/SP-2000). É bom que se diga que a exigência era apenas quanto à "publicação" da MP, e não quanto à "conversão em lei", como se passou a exigir a partir da EC n. 32/2001. De fato, esta Emenda trouxe o timbre constitucional à visão do STF, no tocante à legalidade e à anterioridade tributárias, ao introduzir inúmeras modificações no art. 62 da CF, com a inclusão de 12 (doze) parágrafos ao comando, conforme se notará nos articulados seguintes.

No plano específico da anterioridade tributária, à luz do art. 62, § 2º, da Carta Magna, a medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

> **Art. 62. (...)**
> **§ 2º. Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009: *"Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada".*

Evidencia-se, dessarte, que o legislador constituinte derivado pretendeu, com esse dispositivo, construir a compatibilidade entre a medida provisória e o princípio da anterioridade tributária, quer no plano da instituição do gravame, quer na seara da **majoração da exação**, ambas por medida provisória.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico (Sefaz/CE), em 28-01-2007: "*As medidas provisórias são aptas a instituir, mas não a aumentar tributos*".

Ademais, insta frisar que o próprio legislador constituinte ressalvou a aplicação da regra aos seguintes tributos, todos eles impostos federais: II, IE, IPI, IOF e ao IEG.

À luz do preceptivo em epígrafe, o primeiro aspecto relevante é que o comando só se refere a impostos, com a explícita ressalva de alguns outros. Daí se assegurar, à luz da interpretação literal, que a exigência de conversão em lei até o último dia do ano de edição da medida provisória vale tão somente para esta espécie tributária.

Portanto, não se curvam à exigência de "conversão em lei até o último dia do ano de edição da medida provisória" os seguintes tributos:

a) os impostos federais excepcionados (II, IE, IPI, IOF e IEG)

Quanto ao momento da exigência desses impostos federais, ditos extrafiscais – II, IE, IPI e IOF –, eventualmente majorados por medida provisória, conquanto se saiba que o aumento é plenamente cabível por meio de ato normativo mais simples, a saber, o decreto presidencial, a doutrina tem entendido que a alteração de alíquotas de tais gravames pode se dar, sim, por meio de medida provisória, furtando-se à recomendada conversão em lei da própria MP e à obediência ao princípio da anterioridade, em uma espécie de renúncia do Poder Executivo a um campo de competência que lhe é próprio.

Vale dizer que, em tese, havendo uma medida provisória que altere, por exemplo, as alíquotas de um imposto de importação, **a incidência da norma majoradora será de imediato, independentemente da conversão em lei**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Dispõe o § 2º do art. 62 da CF que medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os II, IE, IOF, IPI e IEG, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. Por sua vez, dispõe o § 1º do art. 150, 'in fine', da CF que a anterioridade mínima de 90 dias para a incidência de leis instituidoras ou majoradoras de tributos não se aplica aos seguintes tributos: empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias; II; IE; IR; IOF; e IEG. Uma medida provisória editada em março de 2009, que venha a majorar o II e o IR terá eficácia imediata apenas em relação ao II, devendo ser convertida em lei até o último dia do exercício de 2009 para que tenha eficácia a partir de 1º de janeiro de 2010, em relação ao imposto de renda".*

O curioso é perceber que, no caso específico do IPI, majorado por MP, a incidência ficará postergada para o 91º dia a contar da publicação do instrumento majorador, à semelhança do ocorrido com as contribuições social-previdenciárias, como se verá, oportunamente.

Em relação ao IEG, seu aumento e sua instituição por medida provisória são cabíveis no contexto de emergencialidade (e não extrafiscalidade), afastando-se a conversão em lei da MP e o respeito ao princípio da anterioridade. Vale dizer que tal gravame, se majorado ou instituído, será de imediato exigido.

b) as taxas e contribuições de melhoria

Caso tenhamos uma taxa ou uma contribuição de melhoria, instituídas ou majoradas por medida provisória – o que se mostra, em tese, plenamente cabível, haja vista não serem exações dependentes de lei complementar –, a incidência da MP deverá atrelar-se ao princípio da anterioridade (anual e nonagesimal), independentemente da conversão em lei.

c) os empréstimos compulsórios

Os **empréstimos compulsórios**, por dependerem de lei complementar, não podem ser objeto de medida provisória (art. 62, § 1º, III, CF). Da mesma forma, passam ao largo da MP os outros gravames dependentes de **lei complementar**: o **imposto sobre grandes fortunas** (art. 153, VII, CF), os **impostos residuais** (art. 154, I, CF) e as **residuais contribuições social-previdenciárias** (art. 195, § 4º, CF).

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico (UASJUR) do Sebrae (Nacional), em 27-07-2008: *"A União pode instituir empréstimo compulsório, mediante lei ordinária, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas."*

Observação: item semelhante, associando o empréstimo compulsório à lei ordinária, foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelas seguintes instituições: **(I)** IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008; **(II)** Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009; e **(III)** IESES (São José-SC), para o cargo de Juiz de Direito do Maranhão (TJ/MA), em 2008.

d) as contribuições profissionais e as contribuições interventivas (CIDEs)

Para tais exações, vale a mesma regra atrelável às taxas e às contribuições de melhoria, já explicitadas no item "b".

e) as contribuições social-previdenciárias

No que tange às contribuições para a seguridade social, o entendimento do STF é no sentido de que o prazo nonagesimal, previsto no art. 195, § 6º, da CF, deverá fluir a partir da edição da originária medida provisória.

Sendo assim, no caso de aumento ou modificação de contribuição social-previdenciária por medida provisória, a incidência da MP deverá ocorrer no 91º dia a contar da publicação do instrumento normativo. A matéria será aprofundada em tópico próprio, adiante previsto.

Retomando o estudo da medida provisória na seara tributária, exsurge outro ponto vital, a ser comentado: o de que a Emenda Constitucional n. 32/2001 ratifica o atrelamento da medida provisória ao princípio da anterioridade anual – único postulado de eficácia de lei tributária existente à época de sua edição.

Após a edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, com o advento da anterioridade nonagesimal, tal preceptivo mereceu uma interpretação sistemática, sob pena de esvaziar-se no tempo.

Em termos práticos, podemos afirmar que um imposto federal (majorado por medida provisória e **convertido em lei ordinária**), antes da Emenda Constitucional n. 42/2003, foi devido no ano seguinte ao da conversão da MP em lei, observado o Princípio da Anterioridade Comum (art. 62, § 2º, **CF**).

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Esaf, em 30-112003, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal: "*Medida Provisória, publicada em 10 de dezembro de 2002, que majorou, a partir de 1º de janeiro de 2003, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza de pessoas físicas, mas não convertida em lei até 31 de dezembro de 2002, continua a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2003*".

Nos dias atuais, diferentemente, para a incidência de uma medida provisória no primeiro dia de um determinado ano, não é bastante que a medida provisória tenha sido convertida em lei até 31 de dezembro do ano anterior, mas que também tenha sido

convertida em lei até 90 dias antes de 31 de dezembro desse mesmo ano anterior. Com efeito, é natural que, após a edição da Emenda Constitucional n. 42/2003, passou-se a exigir o respeito à noventena. A propósito, o Cespe/UnB, em prova discursiva para o Exame da OAB (2ª Fase), realizada em 25-07-2010, entendeu que se deve aplicar cumulativamente a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal, quando se tem um aumento de imposto por medida provisória. No caso, tratava-se de uma majoração de alíquota do ITR, com MP publicada em 30 de outubro.

Uma instigante discussão, surgida a partir desse ponto, é saber se o termo a quo desse prazo nonagesimal é a data da publicação da medida provisória originária ou a data de conversão da medida provisória em lei.

A nosso pensar, após a EC n. 42/2003, com o revigoramento do Princípio da Anterioridade a que se procedeu, não se deve menosprezar na contagem o transcurso do prazo para a conversão da medida provisória em lei. Vale dizer que nos parece mais adequado estipular o termo a quo do prazo nonagesimal como a data da conversão da medida provisória em lei.

Dessa forma, caso tenhamos o ITR, majorado por MP em setembro de 2012, com conversão em lei em dezembro de 2012, o tributo não seria cobrado a partir de 1º de janeiro de 2013, mas em meados de março de 2013, em face do respeito aos 90 dias, que intermediarão a lei de conversão e o pagamento do tributo. O fato gerador deste gravame, por ficção jurídica, dá-se em 1º de janeiro do ano, ocasião em que se estipulam a alíquota e a base de cálculo que vigerão durante todo o ano. Caso incida nova alíquota no transcorrer do período – o que ocorrerá no exemplo acima (MP incidindo em meados de março de 2013) –, só será possível se falar em incidência no dia 1º de janeiro de 2014. Curiosamente, este foi o entendimento da Banca do Cespe/UnB, no tocante a este aspecto, na questão da OAB acima ventilada (Gabarito: "Admite-se que o examinado indique como data o dia primeiro de janeiro do segundo ano seguinte ao da publicação da MP, em razão da determinação legal de que o fato gerador do imposto territorial rural ocorre em primeiro de janeiro (Lei n. 9.393/96").

Como é cediço, esse entendimento, todavia, não desfruta de endosso generalizado na doutrina. No STF, por sua vez, há sinais no sentido da prevalência da tese de que a contagem da anterioridade deve ser feita a partir da publicação da medida provisória, independentemente da data da lei de conversão. Isso se mostrará evidente na análise da anterioridade especial, própria das contribuições social-previdenciárias, instituídas ou modificadas por MP, a ser feita em tópico posterior.

Nesse rumo, para concursos públicos, temos recomendado que se adote o entendimento do STF: a tese de que a contagem da anterioridade deve ser feita a partir da publicação da medida provisória, independentemente da data da lei de conversão. Por sinal, a prova discursiva para o Exame da OAB (2ª Fase; Cespe/UnB), acima comentada, indicou no gabarito oficial que "o imposto só poderia ser cobrado após noventa dias contados de 30 de outubro, data de publicação da medida provisória". Observe que o Cespe/UnB adotou um posicionamento que havíamos anteriormente alertado.

Para uma melhor compreensão do relacionamento entre a MP e o princípio da anterioridade, é prudente se levar em conta que a MP deverá ser convertida em lei em 60

dias, consoante a inteligência do art. 62, § 3º, da CF, podendo ser prorrogada uma única vez, por igual período. Antes da Emenda Constitucional n. 32/2001, como é cediço, a prorrogação era sucessiva; agora, ela é única.

Note o plano evolutivo:

O Princípio da Anterioridade e a Medida Provisória (Período entre 2000 e 2014)	
Período	Condição
(...) 2000	Mera publicação da MP até o último dia do ano de edição da MP
2001	Mera publicação da MP até o último dia do ano de edição da MP
	EC n. 32/2001
2002	Conversão da MP em lei até o último dia do ano de edição da MP
2003	Conversão da MP em lei até o último dia do ano de edição da MP
	EC n. 42/2003
2004 até 2014	Conversão da MP em lei até o último dia do ano de edição da MP + Observância da noventena

A seguir, propomos vários casos práticos sobre diferentes tributos no intuito de indicar, no tempo, as possibilidades que se abrem para o cotejo do princípio da anterioridade com a medida provisória.

Saliente-se que as soluções propostas levam em conta o respeito cumulativo às três exigências a seguir destacadas:

Exigência	**Efeitos**
1ª	Anterioridade anual (= projeção da incidência para o ano seguinte) (Art. 150, III, "b", CF)
2ª	Anterioridade nonagesimal (= projeção da incidência para 90 dias a contar da publicação da medida provisória originária, segundo a visão do STF). Tal exigência será aplicada a partir de 2004. (Art. 150, III, "c", CF)
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF). Tal exigência será aplicada nos casos de impostos.

Problema 1: ITR aumentado por medida provisória, publicada em setembro de 2002 e convertida em lei em dezembro de 2002.

Exigência	**Efeitos**		
1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	1º-01-2003	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), prevalece a data maior, ou seja, 1º de janeiro de 2003 – data em que o imposto majorado será exigido.
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	xxxxxxxxxxxxx (período anterior à EC n. 42/2003)	
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF – EC n. 32/2001)	Incidência em 1º-01-2003 (Conversão em dezembro de 2002)	

Problema 2: ITR aumentado por medida provisória, publicada em setembro de 2002 e convertida em lei em janeiro de 2003, em razão da prorrogação da medida provisória.

Exigência	**Efeitos**		

1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	1º-01-2003	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), prevalece a data maior, ou seja, 1º de janeiro de 2004 – data em que o imposto majorado será exigido.
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	xxxxxxxxxxxxxxxx (período anterior à EC n. 42/2003)	
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF – EC n. 32/2001)	Incidência em 1º-01-2004 (Conversão em janeiro de 2003)	

Problema 3: ITR aumentado por medida provisória, publicada em setembro de 2012 e convertida em lei em janeiro de 2013, em razão da prorrogação da medida provisória. Note que, neste exercício, deve ser considerada a anterioridade nonagesimal, fruto da EC n. 42/2003.

Exigência	Efeitos		
1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	1º-01-2013	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), prevalece a data maior, ou seja, 1º de janeiro de 2014 – data em que o imposto majorado será exigido.
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	Dezembro de 2012 (período posterior à EC n. 42/2003)	
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF – EC n. 32/2001)	Incidência em 1º-01-2014 (Conversão em janeiro de 2013)	

Problema 4: **ITR** aumentado por medida provisória, publicada em dezembro de 2012 e convertida em lei em 20 de dezembro de 2012.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007: *"Considerando que o ITR tenha sido majorado por medida provisória instituída em setembro de 2006 e convertida em lei apenas em janeiro de 2007, o novo valor do ITR será exigível desde o dia primeiro de janeiro de 2007".*

Exigência	Efeitos		
1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	1º-01-2013	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), prevalece a data maior, ou seja, aquela em meados de março de 2013 (91º dia a contar da publicação da MP). Ad argumentandum, como o fato gerador do ITR éperiódico, definindo-se,por ficção jurídica, no dia 1º de cada ano, neste caso, o aumento repercutirá apenas no fato gerador de 1º-01-2014.
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	Meados de março de 2013 – 91º dia a contar da publicação da MP (período posterior à EC n. 42/2003)	
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF – EC n. 32/2001)	Incidência em 1º-01-2013 (Conversão em 20 de dezembro de 2012)	

Problema 5: Imposto Extraordinário de Guerra, instituído por medida provisória, publicada em setembro de 2013.

Exigência	Efeitos		
1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	Ressalva ao princípio (Art. 150, § 1º, parte inicial, CF)	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), a incidência do IEG será imediata, por se tratar o gravame de ressalva absoluta. O mesmo raciocínio vale para os impostos:II, IE, IOF.
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	Ressalva ao princípio (Art. 150, § 1º, parte final, CF)	

3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF – EC n. 32/2001)	Ressalva à exigência (imposto excepcionado)	

Problema 6: Taxa instituída por medida provisória, publicada em setembro de 2013 e convertida em lei em dezembro de 2013, em razão da prorrogação da medida provisória.

Exigência	Efeitos		
1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	1º-01-2014	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), prevalece a data maior, ou seja, 1º de janeiro de 2014 – data em que a taxa instituída será exigida. O mesmo raciocínio vale para as contribuições de melhoria, contribuições profissionais e interventivas (CIDEs).
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	Dezembro de 2013 (período posterior à EC n. 42/2003)	
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF – EC n. 32/2001)	Ressalva à exigência (só vale para impostos)	

Problema 7: IPI aumentado por medida provisória, publicada em setembro de 2013 e convertida em lei em outubro de 2013, em razão da prorrogação da medida provisória.

Exigência	Efeitos		
1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	Ressalva ao princípio (Art. 150, § 1º,parte inicial, CF)	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), prevalece a data referente ao 91º dia, a contar da publicação da MP.
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	Dezembro de 2013 – 91º dia a contar da publicação da MP	
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF –EC n. 32/2001)	Ressalva à exigência (imposto excepcionado)	

Problema 8: **IR aumentado por medida provisória**, publicada em setembro de 2013 e convertida em lei em outubro de 2013, em razão da prorrogação da medida provisória.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"Sobre medida provisória, é possível afirmar que, se aumentar alíquota de imposto de renda e proventos de qualquer natureza, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada".*

Exigência	Efeitos		
1ª	Anterioridade anual (Art. 150, III, "b", CF)	1º-01-2014	**Conclusão:** No confronto das exigências (1ª), (2ª) e (3ª), prevalece a data maior, ou seja, 1º de janeiro de 2014 – data em que o imposto majorado será exigido. O mesmo raciocínio vale para as alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA, caso se veicule tal providência por meio de medida provisória.
2ª	Anterioridade nonagesimal (Art. 150, III, "c", CF)	Ressalva ao princípio (Art. 150, § 1º, parte final, CF)	
3ª	Incidência no dia 1º de janeiro posterior ao ano da conversão da MP em lei (Art. 62, § 2º, CF – EC n. 32/2001)	Incidência em 1º-01-2014 (Conversão em outubro de 2013)	

Os concursos públicos têm solicitado o tema. Recomenda-se a memorização dos quadros em **epígrafe**.

7 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAL-PREVIDENCIÁRIAS E A MEDIDA PROVISÓRIA

No que tange às contribuições para a seguridade social, o entendimento do STF é no sentido de que o prazo nonagesimal deverá fluir a partir da edição da originária medida provisória. Sendo assim, no caso de aumento ou modificação de contribuição social-previdenciária por medida provisória, a incidência da MP deverá ocorrer no 91º dia a contar da publicação do instrumento normativo.

Em outras palavras, **"considerando o entendimento atualmente dominante no STF, a alíquota de contribuição social destinada ao financiamento da Seguridade social, majorada por medida provisória que tenha sido editada na primeira metade do exercício financeiro, objeto de reedição e conversão em Lei, poderá ser exigida depois de decorridos noventa dias da data da publicação da medida provisória originária"**.

> A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 21-11-2004.

De há muito, o plenário do STF vem sinalizando esse entendimento, como se pode notar nas ementas dos julgados a seguir transcritos:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. – Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. (...) IV. – Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, DJ de 15-8-97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE n. 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25-5-98. V. – R.E. conhecido e provido, em parte. (STF, RE 232.896/PA, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 02-08-1999) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** Constitucional. Tributário. Contribuição social. Medida Provisória: reedição. Prazo nonagesimal: termo inicial. I – (...) II – Princípio da anterioridade nonagesimal: CF, art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. III – Precedentes do STF: RE n. 232.896-PA; ADIn n. 1.417-DF; ADIn n. 1.135-DF; RE n. 222.719-PB; RE n. 269.428 (AgRg)-RR; RE n. 231.630 (AgRg)-PR. IV – Agravo não provido. DECISÃO: Por unanimidade, a Turma negou provimento ao agravo regimental. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nélson Jobim. 2ª Turma, 26-02-2002. (STF, 2ª T., AgRg no RE n. 315.681-1 – rel. Min. Carlos Velloso – DJ 22-03-2002 – p. 43) (Grifo nosso)

Nessa toada, diz-se que, no caso de medida provisória, posteriormente convertida em lei, não havendo na conversão uma alteração significativa do texto, o termo inicial do prazo de noventa dias, previsto no art. 195, § 6º, da CF, deve ser contado da data da publicação da medida provisória inaugural, e não da lei de conversão.

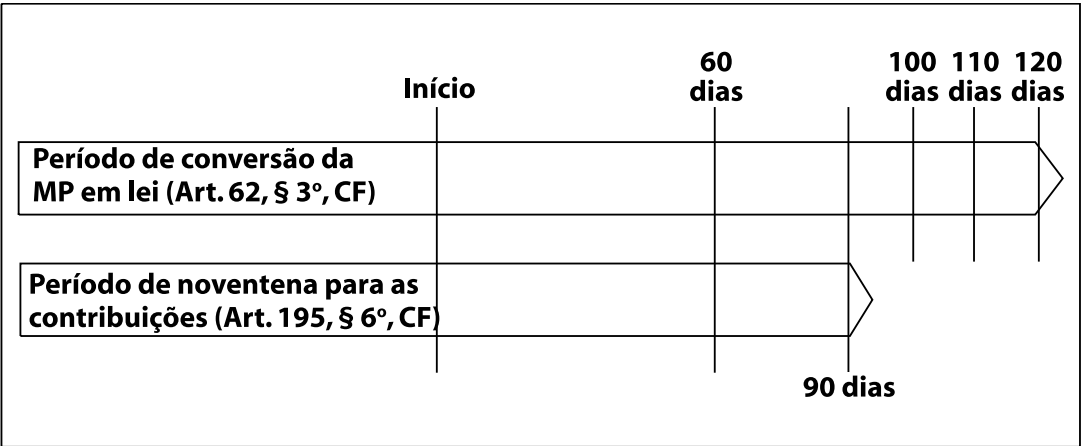
Aliás, tal entendimento se materializou no voto do Ministro Relator Ilmar Galvão, no RE 197.790/MG-1997, no qual se afirmou que "a MP n. 86, editada em 25 de setembro de 1989 (...) foi convertida na Lei n. 7.856, publicada em 25 de outubro do mesmo ano, razão pela qual teve eficácia a partir de 24 de dezembro, quando fluiu o prazo de 90 dias previsto no art. 195, § 6º, da Constituição". Sobre a mesma questão, e com idêntico pensar, seguiu o Ministro Relator Carlos Velloso, no RE 181.664-3/RS-1997. Frise-se que tais julgados foram confeccionados à luz do regime anterior da MP, cuja prorrogação era

sucessiva, com conversão em lei no prazo de 30 dias.

De outra banda, o prazo de noventa dias, previsto no art. 195, § 6º, da CF, será contado a partir da data da publicação da respectiva lei de conversão, e não daquela em que tenha sido editada a medida provisória, se esta houver sido substancialmente alterada pelo Congresso Nacional – hipótese de conversão parcial. É o que se pôde apreender do voto condutor proferido no RE 169.740-PR (Relator Ministro Moreira Alves), em que o STF-Pleno examinou a contribuição social objeto da MP n. 63/89, convertida na Lei n. 7.787/89.

Note o elucidativo trecho do voto do insigne magistrado:

> "Em se tratando de medida provisória, sua conversão em lei pode dar-se total ou parcialmente. A **conversão é total** quando a lei que a realiza mantém, sem alterações, os dispositivos da medida provisória, dando-lhe eficácia permanente. Já a conversão é parcial quando a lei que a realiza mantém, sem alteração, parte dos dispositivos da medida provisória, alterando, porém – por acréscimo, supressão ou modificação –, a outra parte. Neste último caso, a medida provisória, em última análise, serve de suporte para a conversão naquilo em que é mantida, e atua como projeto de lei para permitir as emendas que, se vierem a ser transformadas em lei, são tidas como preceitos novos que implicitamente rejeitam a disciplina resultante da medida provisória no que foi alterada. (...) Assim sendo, quando a lei de conversão tiver de observar o prazo fixado no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, esse prazo, se se tratar da conversão total, se conta a partir da edição da medida provisória; se se tratar, porém, de **conversão parcial**, essa contagem se fará a partir da edição da medida provisória naquilo em que ela não foi modificada, ao passo que se fará a partir da publicação da lei de conversão parcial naquilo em que a medida provisória tiver sido alterada". (Grifos nossos)

Confira a demonstração cronológica a seguir, que indica o confronto de dois prazos – um, de 120 dias, afeto à conversão da MP em lei, e outro, de 90 dias, adstrito à noventena da contribuição social-previdenciária.

É fácil notar que, havendo incidência no 91º dia a contar da publicação da MP, há de haver natural prorrogação do instrumento normativo, em face da não ocorrência da conversão em lei nos primeiros sessenta dias (art. 62, §§ 3º e 7º, CF).

Observe, portanto, os casos práticos a seguir demonstrados, com contagens de dias, considerando-se que não teria havido, nos períodos destacados, nenhum período de recesso do Congresso Nacional (art. 62, § 4º, CF):

Caso Prático 1: MP institui ou modifica uma contribuição social-previdenciária (publicação em 09-09-2013) e, antes de completados os 90 dias para a sua incidência – em 15-10-2013–, é rejeitada pelo Congresso Nacional (art. 62, § 10, CF).

Solução Proposta: tal MP não chegará a produzir qualquer efeito.

Caso Prático 2: MP institui ou modifica uma contribuição social-previdenciária (publicação em 09-09-2013) e, uma vez prorrogada, converte-se em lei em 23-12-2013 (isto é, no 105º dia, a contar da publicação da MP). Sabe-se que a conversão se deu **sem** alteração substancial no texto originário da MP.

Solução Proposta: haverá normal incidência do tributo majorado no 91º dia a contar da publicação da MP, ou seja, em 9 de dezembro de 2013. Note que os efeitos da incidência continuarão válidos, sem solução de continuidade, uma vez que a conversão em lei, feita alguns dias após (23-12-2013), simplesmente ratificou o texto original da MP.

Caso Prático 3: MP institui ou modifica uma contribuição social-previdenciária (publicação em 09-09-2013) e, uma vez prorrogada, converte-se em lei em 23-12-2013 (isto é, no 105º dia, a contar da publicação da MP). Sabe-se que a conversão se deu **com** alteração substancial no texto originário da MP, ou seja, com a chamada "conversão parcial".

Solução Proposta: haverá normal incidência do tributo majorado no 91º dia a contar da publicação da MP, ou seja, em 9 de dezembro de 2013. Note que os efeitos da incidência permanecerão provisoriamente válidos, havendo solução de continuidade, alguns dias após, com a conversão parcial em lei, feita em 23-12-2013. Esta data será o termo a quo para uma nova contagem de noventena, suspendendo-se a incidência até o seu término (23-03-2014), quando deverá retornar a produção dos efeitos.

Como é cediço, as relações jurídicas decorrentes das partes rejeitadas da MP, no ato de conversão, deverão ser disciplinadas pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, em **sessenta dias** após a rejeição (até 21-02-2014). Caso não se edite tal instrumento normativo, as relações jurídicas constituídas entre a data da incidência e a data da conversão parcial da MP (pagamentos do tributo entre 9 de dezembro e 23 de dezembro) conservar-se-ão por esta regidas (art. 62, § 11, CF).

Caso Prático 4: MP institui ou modifica uma contribuição social-previdenciária (publicação em 09-09-2013) e, uma vez prorrogada, não foi votada pelo Congresso Nacional, dentro do prazo de prorrogação. Assim, transcorreram os dois períodos sucessivos de sessenta dias, sem a conversão da MP em lei.

Solução Proposta: haverá normal incidência do tributo majorado no 91º dia a contar da publicação da MP, ou seja, em 9 de dezembro de 2013. Note que os efeitos da incidência permanecerão válidos, entre o 91º dia e o 120º dia (em 7 de janeiro de 2014, ou seja, a data do termo ad quem para a conversão da MP em lei).

Como é sabido, as relações jurídicas decorrentes dessa MP, não convertida em lei – mas que produziu normais efeitos durante alguns dias (de 9 de dezembro de 2013 a 7 de janeiro de 2014) –, deverão ser disciplinadas pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, em sessenta dias, contados agora da data de perda da eficácia da MP, pelo decurso de prazo noticiado (art. 62, § 11, CF). Assim, ad argumentandum, esse decreto legislativo deverá ser editado até 8 de março de 2014.

O mais importante aqui é frisar que as relações jurídicas constituídas entre a data da incidência e a data da perda da eficácia da MP (pagamentos do tributo entre 9 de dezembro de 2013 e 7 de janeiro de 2014) conservar-se-ão por esta regidas (art. 62, § 11, CF).

1 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 185.

2 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 121.

3 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 197.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 148-149.

5 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 123.

6 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, 6. ed., p. 226.

7 V. AGRA, Walber de Moura. Manual de direito constitucional. São Paulo: RT, 2002, p. 229.

8 MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 121.

9 BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios constitucionais tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993, p. 568.

10 V. MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 93.

11 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição Federal de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 317.

12 V. BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios constitucionais tributários, p. 566.

13 Ibidem, p. 568.

14 Ibidem, p. 569.

15 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 213.

16 GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 132.

17 V. SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 129.

18 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 198.

19 Ver, também, o RE 204.062/ES-1996 e ADInMC n. 2.325-DF, rel. Min. Marco Aurélio, j. 29-11-2000.

20 V. GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de direito tributário, v. 1, pp. 159-160.

21 MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, 5. ed., p. 108.

22 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 121.

23 V. ATALIBA, Geraldo. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 51, 1997, p. 153.

24 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 856; e MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, p. 95.

25 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 254.

26 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138. São Paulo: Saraiva, 1998, v. II, p. 53.

27 MORAES, Alexandre de. Direito constitucional, 23. ed., p. 863.

28 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 125.

29 V. SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário, 2. ed., p. 134.

30 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 125.

31 DINIZ, Maria Helena. Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 51.

4

PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

1 A IGUALDADE: CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aqui-nhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Tal afirmação originou-se do sábio ensinamento de Duguit, que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica ideia da igualdade relativa fosse divulgada a nós por Ruy Barbosa[1].

A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados "iguais", ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como "dessemelhantes", sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia.

Sendo assim, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo da atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio de isonomia. Por outro lado, a adoção de um dado fator de discriminação, sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada ideia de igualdade.

Historicamente, o estudo da isonomia se mostrou necessário em face da propensão humana, quase inexorável, de buscar, de um lado, o atingimento de uma uniforme igualdade – atribuindo o mesmo a todos, como se todos iguais fossem –, e, de outro, a consecução do tratamento discriminatório, na tentativa de subtração do que a cada um pertence, com o fito de não se atribuir iguais condições a todos, uma vez que estes se mostram diferentes.

Entre nós, o princípio da isonomia foi prescrito, de forma genérica, no caput do art. 5º do texto constitucional, nos seguintes termos:

> "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, (...)".

É de fácil constatação a insigne posição ocupada pelo princípio da isonomia – considerado "sobreprincípio" para Paulo de Barros Carvalho[2] –, em comparação com outros princípios e normas constitucionais[3].

A propósito, a pujança normativa da cláusula relativa à igualdade no texto

constitucional evidencia-se na escolha do legislador constituinte em inaugurar, com o direito à igualdade, a enumeração dos direitos e garantias, previstos no art. 5º do texto constitucional. Com isso, a ordem constitucional doméstica prevê que o princípio da igualdade, ocupando destacado lugar na enumeração de tais garantias individuais, a saber, o próprio caput do art. 5º, regerá todos os outros direitos que a ele sucedam[4].

Por fim, mister se faz destacar que, no plano doutrinário, surgem duas faces ou dimensões da igualdade: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei (através da lei). Note-as:

A **igualdade perante a lei** mostra-se na substituição do governo dos homens pelo governo das leis, aproximando-se a isonomia do princípio da legalidade[5]. Aqui a igualdade não vem regular uma situação, levando-se em conta as condições pessoais dos sujeitos envolvidos, mas, em uma lógica estritamente formal, servir como imperativo de hipoteticidade da norma jurídica[6].

Trata-se de faceta da isonomia dirigida aos aplicadores do Direito, que deverão isonomicamente destinar a norma a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal, sob pena de se atentar contra a legalidade e, decorrencialmente, contra a isonomia.

Na igualdade perante a lei, verificar-se-á tão somente se a lei está sendo cumprida, no plano formal, de maneira uniforme para todos os cidadãos a que se dirige.

A **igualdade na lei (ou através da lei)**, por sua vez, é diferente dimensão da isonomia, que se volta ao legislador, a fim de que este institua a norma com respeito ao imperativo corrente de que os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão diferentemente sê-lo.

Vale dizer que esta dimensão da igualdade mostra-se como cláusula geral de proibição do arbítrio, obstaculizando ao legislador a adoção de critérios casuísticos e opções políticas no tratamento normativo das situações equivalentes, que o levem a promover discriminações gratuitas e artificiais.

Na perspectiva da "igualdade na lei", a isonomia se mostra como a paridade entre pessoas perante situações semelhantes ou, no plano da diferenciação possível, como a disparidade entre pessoas, em face de situações dessemelhantes.

A propósito destas últimas, insta mencionar que o legislador será chamado a enfrentar a legitimidade dos critérios adotados, com base na razoabilidade. Sendo assim, o Estado, diante de diferenças reais, pode se abrir à discriminação, desde que esta seja razoável, ou seja, mostre-se como racionalmente tolerável.

Aliás, o eminente constitucionalista José Joaquim Gomes Canotilho[7], quando se refere ao indigitado princípio da isonomia, explora-o à luz da proibição geral do arbítrio, no sentido de que "existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente (proibição do arbítrio) tratados como desiguais. Por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária".

E, ao falar sobre a costumeira associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio, o autor[8] aduz que este último "costuma ser sintetizado da forma seguinte: existe uma violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica

não se basear num: (i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferença jurídica sem fundamento razoável".

Daí se falar nas duas dimensões da igualdade: **(I)** aquela por meio da qual a norma se destina isonomicamente a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal; e **(II)** aqueloutra, em que se busca vedar as desequiparações irracionais, nas quais transborda a inadequação entre meio e fim, servindo como cláusula geral de proibição do arbítrio.

2 A ISONOMIA TRIBUTÁRIA

O princípio da isonomia ou igualdade tributária, por sua vez, está expresso no art. 150, II, nos seguintes termos:

> "É vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Trata-se de postulado específico que veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. Enquanto o art. 5º expõe a temática da igualdade de modo genérico, o art. 150, II, CF, explora-a de modo específico, fazendo-a convergir para a seara da tributação.

No plano semântico, nota-se que o referido preceptivo se põe como um contraponto fiscal àquilo que se proclamou afirmativamente no art. 5º, caput, da Carta Magna. Com efeito, enquanto neste se busca afirmar, no plano positivo, uma realidade, dispondo-se que "todos são iguais perante a lei,(...)", no comando específico, afeto à isonomia tributária (art. 150, II, CF), almeja-se negativamente inibir uma dada conduta, por meio do mandamento "é vedado instituir tratamento desigual (...)".

Se o postulado da isonomia tributária preconiza que é defeso instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação de equipolência, mostra-se, nessa dimensão negativa, como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia da "isonomia na lei (ou através de lei)".

O princípio da igualdade tributária é também conhecido por "princípio da proibição dos privilégios odiosos", na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação.

No plano da trajetória política delineada em nosso País, o princípio da isonomia tributária desponta como postulado que merece inegável devoção. É sabido que, no período de vigência do regime ditatorial, pôde-se verificar por aqui inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados, tais como a concessão de isenção de imposto de renda para deputados, militares e magistrados. Tais desigualamentos, na forma de nítidas "liberalidades", traduziam-se em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o **cargo que ocupavam ou o ofício que exerciam**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/MG, em agosto de 2008: "*Quanto ao princípio da igualdade, a Constituição da República proíbe que sejam operadas*

distinções em razão da ocupação profissional ou função exercida".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Analista do Ministério Público do Estado de Sergipe – MPE/SE (Especialidade: Direito), em abril de 2009: *"Ao dispor sobre as limitações ao poder de tributar, estabelece a Constituição da República que é vedado aos entes da Federação instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, admitida apenas distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, conforme denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Ludus/PI, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Belém do Piauí/PI, em 2009: *"No que concerne a limitações do poder de tributar da União, Estados e Municípios, é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, permitida distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida".*

No período que sucedeu à ditadura, foi possível notar que aquelas odiosidades no tratamento tributário cederam passo à adoção de um critério de razoabilidade, na concessão de benefícios, no intuito de evitar a ofensa a tão sublime postulado constitucional. O princípio da igualdade tributária passou, assim, a servir como um escudo garantidor, em nítida proteção, contra as injustas discriminações em razão de classe ou condição social do cidadão-contribuinte.

Por outro lado, partindo-se da premissa de que "(...) a faculdade de discriminar é da essência do poder tributário"[9], é induvidoso que o princípio da isonomia tributária se revela como mandamento de difícil aplicabilidade, pois deverá ser burilado em meio a conflituosos e múltiplos interesses convergentes, que aglutinam antagônicos elementos volitivos: a vontade do Estado tributante, a vontade do particular tributado e a vontade dos setores econômicos beneficiados por dada política desonerativa (benefícios e isenções).

Nesse passo, diz-se que o princípio da isonomia tributária é postulado vazio, recebendo o conteúdo axiológico de outros valores, como a liberdade e a justiça, ou, "justiça tributária", na expressão utilizada pelo STF (RE 423.768/SP). Daí se notar o previsível elemento desafiador ao exegeta que se põe diante do intrincado tema da interpretação do postulado da isonomia tributária: indagar-se sobre a legitimidade dos critérios distintivos adotados na atividade de desigualização, além da simples valoração, em si, dos critérios adotados.

Trata-se, em verdade, de "desafio-dilema", pois o princípio não se mostra imune às naturais determinações impostas pelos poderes políticos, que, manipuladoramente, tendem a ofertar elementos exegéticos "seguros", na tentativa de justificarem um dado tratamento, sob a falsa capa da isonomia, mas que, de fato, veicula desigualamentos condenáveis.

Como se estudou no tópico precedente, adstrito às considerações iniciais sobre a igualdade, esta não comporta contextos absolutos, indicativos de uma igualdade linear entre pessoas, coisas ou situações, porquanto o legislador pode, legitimamente, estabelecer critérios razoáveis de discrime. A questão que desponta é a que tal mister faz convergir o problema da isonomia para o universo da verificação da compatibilidade entre o elemento de diferenciação utilizável e os interesses e valores protegidos pelo texto constitucional.

É óbvio que, no Estado de Direito, a igualdade jurídica não pode se restringir a uma igualdade meramente formal, vocacionada ao vago plano da abstração, sem interagir com as circunstâncias concretas da realidade social, que lhe permitem, de fato, voltar-se para a efetiva correção das desigualdades, que subjazem ao plano fenomênico do contexto social em que estamos inseridos.

Daí se dizer que o legislador infraconstitucional, ao pretender realizar o princípio da isonomia tributária – e o decorrencial postulado da capacidade contributiva, a ser estudado adiante –, deverá levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos (cidadãos e grupos econômicos), evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que devem.

Bernardo Ribeiro de Moraes[10], nesse compasso, enuncia algumas regras que devem nortear a aplicação do princípio da isonomia tributária: "a) a igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações ou condições (...); b) não se admitem exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias (...); c) a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que as distinções sejam razoáveis e não arbitrárias".

Posto isso, seguindo a trilha do eminente doutrinador acima citado, a discriminação, além de conter um viés finalístico (sem propósito especulativo), justificando-se por evidente nexo com o propósito da legislação estatal, deve ser razoável, repousando na existência de diferença "real" (e não aquela aparente ou arbitrária).

2.1 A isonomia tributária e a cláusula pecunia non olet

"Segundo o princípio tributário do 'non olet', a hipótese tributária deve ser entendida de forma que o intérprete se abstraia da licitude ou ilicitude da atividade exercida".

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

Conforme leciona Ricardo Lobo Torres[11], o tributo deve incidir sobre as atividades lícitas e, de igual modo, sobre aquelas consideradas ilícitas ou imorais.

De fato, há de haver uma universal incidência do tributo, porquanto a hipótese de incidência, materializando-se no fato imponível, é circunstância bastante para a irradiação equitativa da incidência tributária.

Para Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. [12], quando a norma jurídica tributária define um dado paradigma como hipótese de incidência – fato econômico ao qual o Direito atribui relevância jurídica –, já está sopesando a situação em si e a capacidade contributiva da pessoa que a deflagra.

Nesse passo, o Direito Tributário preocupa-se em saber tão somente sobre a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico, o que se nota na dicção do art.

118 do CTN.

Trata-se de dispositivo que abarca um importante princípio, criado por Albert Hensel e Otmar Bühler[13], segundo o qual o tributo non olet, ou seja, o tributo "não tem cheiro", significando que toda atividade ilícita deveria ser tributada. Veja-o:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Esta-dual (TJ/PA), em 2007: *"A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou seus efeitos. É o chamado princípio do* non olet, *consagrado pelo CTN".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TJ/SC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em agosto de 2007: *"A definição legal do fato gerador é interpretada considerando-se a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes".*

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – **dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Analista Superior II (Advogado) da Infraero, em junho de 2009: *"A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se, dentre outros, dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador de Fortaleza, em 2002: *"Na interpretação da definição legal do fato gerador, devem ser considerados os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos".*

Ao comentar o indigitado dispositivo, Aliomar Baleeiro[14] esclarece que "a validade, invalidade, nulidade, anulabilidade ou mesmo a anulação já decretada do ato jurídico são irrelevantes para o Direito Tributário. Praticado o ato jurídico ou celebrado o negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação para com o fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. Se nulo ou anulável, não desaparece a obrigação fiscal que dele decorre, nem surge para o contribuinte o direito de pedir repetição do tributo acaso pago sob invocação de que o ato era nulo ou foi anulado. O fato gerador ocorre e não desaparece, do ponto de vista fiscal, pela nulidade ou anulação".

Nesse passo, infere-se do artigo em comento que, diante do fato típico tributário, há de prevalecer, em caráter exclusivo, a sua **análise objetiva**, como fator relevante, em homenagem à equivalência necessária que dá sustentação ao postulado da isonomia tributária.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/PB, em 02-03-2008: *"A comprovação eficaz da demonstração de insuficiência econômico-financeira dispensa o sujeito passivo de suas obrigações tributárias, haja vista o princípio da capacidade contributiva".*

Insta frisar que a indigitada máxima latina foi-nos apresentada pela pena de Amílcar de Araújo Falcão, lembrado por Aliomar Baleeiro[15], que nos conta o contexto histórico

do qual emanou a conhecida expressão. Baleeiro, referindo-se ao diálogo ocorrido entre o Imperador Vespasiano e seu filho Tito, narra que este, indagando o pai sobre o porquê da tributação dos usuários de banheiros ou mictórios públicos na Roma Antiga, foi levado a crer pelo genitor que a moeda não exalava odor como as cloacas públicas, e, portanto, dever-se-ia relevar todos os aspectos extrínsecos ao fato gerador, aceitando-se, sim, a tributação sobre aqueles que utilizavam tais recintos.

Vale a pena apreciarmos os pontuais comentários expendidos por Amílcar de Araújo Falcão[16] acerca do clássico diálogo:

> "Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça dos seus tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte de que provenham. Claro está que, na sua versão atual, as expressões perderam o conteúdo cínico da anedota, para se penetrarem de alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomicamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuos pruridos de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua fato gerador do tributo".

Sendo assim, o vetusto aforismo latino impõe, na esteira do princípio da generalidade da tributação, que todos aqueles que realizarem o fato gerador do gravame poderão ser chamados a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Daí se falar na clássica cláusula "pecunia non olet" (ou denaro non puzza, para os italianos; ou, ainda, money does not smell, para os ingleses), cujo lastro advém de conteúdo axiológico do valor "justiça", direcionando a exigibilidade da exação sobre quem possui capacidade contributiva, ainda que o rendimento provenha de atividade ilícita (v.g., "**o jogo proibido**, a prostituição, o **lenocínio**, a corrupção, a usura, o curandeirismo, o câmbio negro"[17]).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em setembro de 1994: *"Os rendimentos advindos do jogo do bicho e da exploração do lenocínio não são tributáveis, em conformidade do que reza o princípio do* non olet*".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em setembro de 1994: "Os rendimentos advindos da exploração de lenocínio são tributáveis, porquanto não se confunde a atividade ilícita do contribuinte com o fato tributário de auferir renda".

Ad argumentandum, recentemente, na Itália, deu-se curioso episódio que merece uma citação nesta obra: uma prostituta, no exercício de sua profissão, ao movimentar vultosas cifras em sua conta bancária (cerca de um milhão de reais), entre 2005 e 2008, foi autuada pela Guarda de Finanças italiana, sendo chamada a pagar o imposto de renda devido. A polícia fiscal aplicou à mulher uma norma de 2006 que estabelece que a prostituição é "um ato ilícito cujos lucros são taxados como rendas diferentes derivadas de faturamentos ilícitos". A propósito, a legislação italiana (art. 11 da Lei Italiana do Registro) impõe que, se as circunstâncias dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados forem inexistentes, nulas ou anuláveis, ou tiverem objeto impossível, ilegal,

ilícito ou imoral, não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal.

Na mesma direção, segue a lei francesa, segundo a qual "a tributação dos proventos da prostituição, por exemplo, ocorre, embora adote o fisco uma via indireta para atingi-los"[18].

Na Alemanha, por sua vez, deve haver prevalência da realidade econômica sobre a forma jurídica, no caso de distorção ou emprego anormal ou abusivo desta. Aliás, já em 1934, com a Lei de Adaptação Tributária, prescrevia-se a interpretação econômica do fato gerador das atividades ilícitas ou imorais e dos negócios jurídicos ineficazes, o que correspondia ao consenso da doutrina germânica, iniciada por Enno Becker[19].

Vê-se, dessarte, que não é de hoje – nem de exclusivo uso doméstico – a ideia da necessidade de universalização dos tributos, inibindo-os como meros instrumentos de segregação social, tendentes a veicular a arbitrariedade e o exercício odioso do poder.

Aliás, a legislação brasileira esparsa ratifica, semelhantemente, o teor do princípio do non olet: o art. 26 da Lei n. 4.506/64 (Lei do Imposto sobre a Renda) dispõe que "os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidas com infração à lei, são sujeitos à tributação sem prejuízo das sanções que couberem".

Para Ezio Vanoni, citado por Bernardo Ribeiro de Moraes[20], "o que interessa ao Direito Tributário são os fatos econômicos e não a forma jurídica, razão pela qual a atividade ilícita, se rendosa, deve ser tributada".

Nessa esteira, para Ricardo Lobo Torres[21], "se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima".

Por sua vez, para Amílcar de Araújo Falcão[22], "a validade da ação, da atividade ou do ato em Direito Privado, a sua juridicidade ou antijuridicidade em Direito Penal, disciplinar ou, em geral, punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que a ela é indiferente a validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer".

Vale dizer, à luz de tais entendimentos doutrinários uníssonos, que o fato tributário deverá ser analisado em sua nudez econômica, longe de conotações extrínsecas. Desse modo, **irrelevante** será se a atividade é "limpa" ou "suja", devendo o tributo gravar o resultado econômico de todas as circunstâncias fáticas, lícitas ou ilícitas[23].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008: *"A renda auferida por meio do desempenho de atividades ilícitas é tributável, desde que ocorrido o fato gerador previsto em lei"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: *"Uma pessoa que se passar, falsamente, por médica e prestar consultas em troca de pagamento não será*

> *considerada contribuinte do ISS pelos valores que recebe em razão das consultas, já que está praticando crime".*

Note alguns exemplos emblemáticos:

1. **cobrança de IPTU de proprietário de bem imóvel situado em zona urbana, cuja ocupação, em área de preservação ambiental, tenha sido considerada ilegal (área non aedificandi):** neste caso, o fato de cobrar IPTU dos ocupantes em nada altera a situação de ilicitude da ocupação, porquanto a simples cobrança do tributo não indica qualquer concordância do Poder Público em relação à situação fática geradora de sua incidência;
2. **cobrança de ITBI de adquirente de bem imóvel, conquanto o negócio translativo da propriedade tenha sido celebrado por pessoa absolutamente incapaz:** tal situação enquadra-se, com fidelidade, no inciso I do art. 118, bem como no inciso I do art. 126, ambos do CTN.

E, ainda, outros exemplos:

I. cobrança de ICMS, em razão da circulação de mercadoria, independentemente de ter havido pagamento do preço acordado pelo adquirente; **II.** cobrança de ISS, em razão da prestação de serviços de terraplenagem, no âmbito da construção civil, ainda que a empresa prestadora não seja qualificada tecnicamente para este serviço; **III.** cobrança de IOF, incidente sobre empréstimo bancário, ainda que o solicitante tenha deixado o valor em conta corrente, sem o utilizar de fato para a finalidade que o levou a efetivar o mútuo; **IV.** cobrança de IPTU, incidente sobre a propriedade de casa, localizada na zona urbana, na qual se explora a prostituição.

A título de reforço de raciocínio, temos dito que não se pode pretender justificar a legitimidade da conduta ilícita ou imoral, sob a alegação de que sobre ela paira uma tributação estatal, e, ipso facto, revestida estará de legalidade. Aliás, a esse respeito, insta citar que, há pouco tempo, o contexto foi verificado na frágil pretensão de empresas que administravam bingos nas cidades brasileiras – uma atividade que, inicialmente, era considerada lícita e que, posteriormente, foi desautorizada pelo governo –, redundando no indefensável pleito de retomada do funcionamento das casas, sob a alegação de que a atividade fora tributada pelo ISS.

Por fim, quanto à possível restituição do tributo em virtude da incidência tributária diante de um ato considerado nulo ou anulável, perante o Direito Privado, há que se fazer duas observações: (I) se o Judiciário declarar a nulidade do negócio jurídico, e este não tenha produzido os seus efeitos (v.g., não houve o efetivo auferimento de renda para fins de incidência de IR), haverá direito à restituição do imposto eventualmente recolhido; (II) se o Judiciário declarar a nulidade do negócio jurídico, e este já tiver produzido os seus efeitos (v.g., houve o efetivo auferimento de renda para fins de incidência de IR), a Fazenda não estará obrigada a restituir o tributo[24].

2.1.1 A cláusula "pecunia non olet" e a intributabilidade dos atos ilícitos

Não é inoportuno revelar, entretanto, a existência de forte linha argumentativa no sentido oposto, demonstrando que a incidência tributária não poderá se dar perante os

atos ilícitos.

Há quem diga que a incidência do tributo nas atividades ilícitas provocará uma antinomia com o art. 3º do CTN, segundo o qual "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (Grifo nosso).

O conceito em epígrafe enuncia que tributo não constitui sanção por ato ilícito, subentendendo-se que as previsões legais supõem a prática de atividades lícitas, nunca ilícitas. Nesse diapasão, pergunta-se: até que ponto a admissão da tributação de atos ilícitos não significaria negar o conceito de tributo, um dos sustentáculos dogmáticos do Direito Tributário?

A resposta parece tornar-se mais intrincada, principalmente diante de conexas indagações e reflexões que exsurgem sobre o tema.

Argumenta-se, por exemplo, que os rendimentos oriundos de atividades ilícitas, por estarem divorciados de qualquer fator clássico de produção, não se traduziriam em verdadeira riqueza tributável, o que os tornaria, por isso mesmo, insuscetíveis de tributação. Em outras palavras, a origem ilícita dos rendimentos contaminaria os próprios efeitos, fulminando a incidência.

Ademais, argui-se que a tributação fundamentada em ato ilícito provocaria uma colisão entre os diversos ramos do Direito, estiolando a unidade do sistema jurídico. A esse propósito, não seria admissível que uma norma jurídica, de um lado, viesse a reprovar um determinado fato, considerando-o crime, e, de outro, o Estado se valesse desse mesmo fato para dele perceber o tributo. Diz-se que esse mesmo Estado, ao se ater aos efeitos econômicos das atividades efetivamente praticadas, chancelando a conduta ilícita, estaria "pactuando com o crime e com o criminoso"[25], tornando-se cúmplice da conduta que visa reprimir.

Como se pode notar, a temática é deveras controvertida, principalmente quando a casuística oferta ao intérprete situações limítrofes, v.g., **(I)** a dúvida acerca da incidência ou não do IR sobre o rendimento auferido de um roubo, e, ainda, **(II)** acerca da incidência ou não do IR sobre o rendimento oriundo de uma dada atividade empresarial ilícita (sociedade irregular).

É indiscutível que a ilicitude da primeira situação é de maior intensidade. Se o imposto tem a sua origem em um fundamento estritamente ético, tributar o produto de um roubo parece ser exagero arrecadatório, deslocando a tributabilidade para fatos que não são morais.

A doutrina tem ofertado soluções plausíveis para estes casos, à luz das disposições normativas constantes dos Códigos Penal e de Processo Penal, que preveem o "perdimento de bens e recursos, fruto da infração"[26] ou o sequestro de bens imóveis ou móveis adquiridos pelo indiciado como proventos do crime. "Por isto mesmo as autoridades da Administração Tributária, acertadamente, não cobram os impostos que seriam devidos pela importação de mercadorias nos casos de contrabando, ou descaminho. Decretam o perdimento das mercadorias e os impostos somente serão cobrados se e quando essas mercadorias são arrematadas em leilão promovido pela

Fazenda”[27].

Por outro lado, na segunda situação, a atividade empresarial ilícita não pode ser beneficiada avocando-se a normal incidência tributária, em homenagem à equiparação racional com as empresas de atividade lícita e em prol da realização do princípio da isonomia tributária.

A esse propósito, Luciano Amaro[28] exemplifica:

> “Assim, por exemplo, o exercício de profissão (para a qual o indivíduo não esteja legalmente habilitado) não impede a incidência de tributo sobre a prestação do serviço ou sobre a renda auferida; não se tributa o descumprimento da norma legal que disciplina o exercício regular da profissão, mas o fato de executar o serviço, ou o fato da percepção de renda. O advogado impedido que, não obstante, advogue, ou o indivíduo inabilitado que, apesar disso, clinique como médico, não podem invocar tais circunstâncias para furtar-se ao pagamento dos tributos que incidam sobre suas atividades, ou sobre a renda que aufiram, a pretexto de que o fato gerador não se aperfeiçoaria diante das irregularidades apontadas. (...)”

2.1.2 A cláusula “pecunia non olet” e a plena capacidade tributária passiva (art. 126, CTN)

Tal panorama ratifica o paradigma de que a “capacidade tributária passiva” é plena, não comportando restrições. Note o art. 126 do CTN, que vem ao encontro do contexto preconizado pela máxima latina:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Ala-goas (TCE/AL), em março de 2008: *“A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil, bem assim de estar a pessoa jurídica regularmente constituída”.*
>
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *“O Município submete-se a normas de natureza tributária. Em relação ao assunto, é possível afirmar que a capacidade tributária passiva depende da capacidade civil das pessoas naturais”.*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: *“As pessoas incapazes civilmente não podem ser sujeito passivo de obrigação tributária”.*

I – da capacidade civil das pessoas naturais;

II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Mirandiba/PE, em 18-05-2008: *“A capacidade tributária passiva depende de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, não sendo suficiente que configure apenas uma unidade econômica ou profissional”.*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *“Dois amigos resolveram se juntar e abrir uma sociedade que começou a funcionar sem ter sido constituída formalmente perante os*

> *órgãos públicos. Ocorre que um deles foi preso e encontra-se privado de exercer atividades da vida civil. A pessoa jurídica, por não ter sido constituída formalmente, não possui capacidade tributária passiva, apenas os seus sócios".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"Para que a pessoa jurídica possua capacidade tributária passiva é necessário que esteja regularmente constituída e possua registro no órgão competente".*

O dispositivo em epígrafe diz respeito à capacidade jurídico-tributária, referindo-se à aptidão da pessoa, titular de direitos, para compor o polo passivo da relação jurídica que envolve a cobrança do tributo.

À luz do inciso I do art. 126, diz-se que a incapacidade civil – absoluta ou relativa – é de todo irrelevante para fins tributários. Os atos realizados por **menores de 16 anos**[a] (e.g., o **recém-nascido**[b]) – ou até por aqueles entre 16 e 18 anos –, pelos ébrios habituais, pelos toxicômanos, pelos pródigos, pelos excepcionais (sem desenvolvimento mental completo), pelos deficientes mentais e pelos surdos-mudos, quando estes não puderem exprimir sua vontade, se tiverem implicações tributárias, ensejarão infalivelmente o tributo.

> **a.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"Em relação à capacidade tributária passiva, o menor de 16 anos pode ser sujeito passivo".*
> **b.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 0706-2008: *"Uma criança recém-nascida já tem capacidade tributária para ser devedora de IPTU".*

Quanto ao inciso II do indigitado dispositivo, a pessoa natural que, a despeito de sofrer limitações no exercício de suas atividades civis, comerciais ou profissionais não está dispensada do pagamento de exações. À guisa de exemplificação, temos: o falido, o interditado, o réu preso, o inabilitado para o exercício de certa profissão (v.g., o advogado suspenso pela OAB; o transportador autônomo com habilitação para dirigir suspensa; financista com empresa sob intervenção do Banco Central).

Por fim, quanto ao inciso III, a incidência tributária ocorrerá independentemente da regular constituição da pessoa jurídica, mediante a inscrição ou registro dos seus atos constitutivos no órgão competente. Se, à revelia dessa formalidade legal – o que torna a empresa comercial existente "de fato", e não "de direito" –, houver a ocorrência do fato gerador, v.g., a comercialização de mercadorias, dar-se-á a imposição do tributo, exigível, no caso, sobre os sócios da pessoa jurídica, haja vista a responsabilização pessoal constante do art. 135, caput, CTN. A esse propósito, o STJ entendeu que "(...) A situação irregular da Empresa no Distrito Federal não afasta a obrigação de recolher o tributo, pois a capacidade tributária de uma empresa independe da constatação da regularidade de sua formação. (...)" (CC 37.768/SP, 3ª T., rel. Min. Gilson Dipp, j. 11-06-2003).

Ad argumentandum, destaque-se que a sociedade em conta de participação não é "pessoa jurídica", nem mantém relações jurídicas com terceiros, o que faz com que não

possua capacidade tributária passiva. Para fins de responsabilização do tributo, atingir-se-ão os sócios que são credores e devedores de terceiros.

Por derradeiro, é importante frisar que as situações descritas no art. 126 servem tanto para "deveres" como para "direitos" dos contribuintes. Com efeito, o STJ entendeu que uma entidade, conquanto não formalmente constituída como pessoa jurídica, tem direito garantido de ingressar com o REFIS (REsp 413.865/PR, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 26-11-2002).

De fato, tratar universalmente tais contribuintes significa evitar a burla à tributação, uma vez que inúmeros proprietários de bens imóveis poderiam colocar seus bens em nome dos filhos menores, ou, ainda, incontáveis comerciantes deixariam de estar devidamente cadastrados perante o Fisco.

A lógica da equiparação está na racionalidade que deve vir a reboque do princípio da isonomia – e também no viés da capacidade contributiva –, evitando que, no caso, oferte-se um tratamento mais benévolo a autores, por exemplo, de ilícitos, em detrimento daqueles que se põem, diante do fenômeno da tributação, sob as vestes da legalidade, haurindo legitimamente os seus rendimentos, provindos de lícitas fontes.

2.1.3 A interpretação econômica

A matéria versada no art. 118 do CTN afina-se com a chamada "interpretação econômica ou funcional". A interpretação econômica do fato gerador traduz-se em expressão que comporta mais de um sentido, didaticamente demonstrados em duas possíveis "versões": a versão "original", em que desponta sentido peculiar, próprio de estudo alheio ao presente capítulo, e a versão "atenuada", peculiar ao art. 118 do CTN, sendo de real importância neste momento do estudo. Observe-as:

(I) Na versão original: mostra-se como a técnica hermenêutica que objetiva superar a legalidade e a liturgia das formas para atingir supostos objetivos imputados ao contribuinte. Nesse passo, a autoridade fiscal estará autorizada a desconsiderar os negócios jurídicos celebrados pelo particular, para escolher aquele que implique tributação mais elevada, permitindo-se tributar por analogia ou criar óbices, quiçá, à elisão tributária.

Aqui, como é cediço, sobejam os palpites fiscais, que procuram posicionar-se, de modo sobrepairante, ao rigor das formas estabelecidas pelo ordenamento positivo, muitas vezes, protetoras de opções fiscais, ofertadas ao contribuinte, que pode escolher, entre mais de uma, aquela que lhe acarrete menor incidência tributária.

Nesse passo, diz-se que a interpretação econômica, visando suprir a possível omissão legislativa, mostra-se superativa da lei formal, o que lhe dá margem a severas críticas: coloca invariavelmente em xeque o princípio da reserva legal, que encima toda e qualquer prática de interpretação e inibe o princípio da economia fiscal, ferindo o inegável direito do contribuinte de pagar menos imposto[29].

Por fim, entendemos que ao Fisco cabe o necessário e estrito respeito à legislação, imantando de legalidade e segurança jurídica o tributo exigível, sem pretender, aleatoriamente, por meio da interpretação econômica, imiscuir-se no rigor formal do ordenamento, por meio de procedimentos fiscais que superam, desconsideram ou

eliminam as formas legitimamente adotadas pelo contribuinte.

(II) Na versão atenuada: mostra-se pelo art. 118 do CTN, segundo o qual o fato gerador (ou "hipótese de incidência", com maior rigor terminológico[30]) deve ser interpretado com total fidelidade ao modo como se encontra descrito na lei, sem atenção a fatores externos.

Por meio desse dispositivo, o legislador sinaliza que, ocorrida a hipótese econômica na lei abstratamente descrita, não cabe perquirir sua validade formal, a licitude do negócio jurídico subjacente, ou seus reais efeitos. Tal versão, dita "atenuada", sendo de real interesse neste capítulo, será desdobrada nos parágrafos seguintes.

Historicamente, a intitulada interpretação econômica do fato gerador – também denominada teoria da consideração (ou consistência) econômica do fato gerador ou, ainda, doutrina da preponderância do conteúdo econômico dos fatos – desenvolveu-se na Alemanha, com a doutrina de Enno Becker.

No arcabouço normativo alemão, dispunha o art. 4º do Ordenamento Tributário, de 31 de dezembro de 1919, que "na interpretação das leis fiscais, deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias".

Em termos simples, a interpretação econômica visa alcançar o significado econômico das leis tributárias, no propósito de, assim se pautando, com o abandono do formalismo jurídico, efetivar o princípio da isonomia e seu corolário, o princípio da capacidade contributiva.

Insta mencionar que não foi integralmente adotada, nessa medida, entre nós, a teoria da consideração (ou consistência) econômica do fato gerador. Entretanto, o CTN, de certo modo, no art. 118, prevê uma versão atenuada da **interpretação econômica do fato gerador**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador de Fortaleza, em 2002: *"O Código Tributário Nacional, não acolhendo a doutrina da consistência econômica do fato gerador da obrigação tributária, impede sejam tributadas atividades exercidas ilicitamente, ao consignar que a definição legal do fato gerador é interpretada considerando-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros".*

Portanto, se a hipótese de incidência de um tributo for "auferir rendimentos", um sujeito que receba dinheiro por exercício ilegal da Medicina deverá pagar esse tributo. Não se estará tributando um fato ilícito, pois o fato tributável não terá sido "exercer ilegalmente a Medicina", mas, sim, o "auferir renda".

Na linha de defesa da interpretação econômica, destacou-se Amílcar de Araújo Falcão[31], para quem "a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva".

Na mesma trilha, seguiu Fábio Fanucchi[32], entendendo que "os atos, fatos, contratos ou negócios, previstos na lei tributária como base de tributação, devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica". Aliás, o autor salienta que deve haver a interpretação do tributo de acordo com a sua

natureza econômica, "porque só ela é capaz de indicar-nos qual é a realidade que o legislador quis apreciar e valorar para efeitos tributários".

Na atualidade, tem entendido a jurisprudência ser possível a tributação de ato ilícito, independentemente de sua natureza.

O STJ orienta-se no sentido de que deve haver a tributação de atividade ilícita, com arrimo no art. 118 do Código Tributário Nacional:

> **Em 1997: EMENTA:** Tributário. ISS. Terraplenagem. Os serviços de terraplenagem se incluem no âmbito da construção civil, sujeitando ao imposto sobre serviços a empresa que os explore, ainda que não qualificada tecnicamente para esse efeito (CTN, art. 118); Local da prestação do serviço, nesse caso, é aquele onde se efetuar a prestação (Dec-Lei 406/1968, art. 12, "b"). Recurso especial conhecido e provido. (REsp 73.692/ES, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 20-11-1997)

> **Em 1998: EMENTA:** Recurso Especial. Penal, Peculato. Condenação. Sonegação Fiscal de Renda proveniente de atuação ilícita. Tributabilidade. Inexistência do bis in idem. Bens jurídicos tutelados nos tipos penais distintos. Punibilidade. São tributáveis, ex vi do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Não constitui bis in idem a instauração de ação penal para ambos os crimes, posto caracterizados peculato e sonegação fiscal, reduzindo-se, porém, a pena para o segundo crime à vista das circunstâncias judiciais. Recurso conhecido e provido. (Resp 182.563/RJ, 5ª T., rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 27-10-1998)

> **EM 2008: EMENTA:** TRIBUTÁRIO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM RENDA. 1. Nos termos do Decreto-lei n. 37/66, justifica-se a aplicação da pena de perdimento se o importador tenta ingressar no território nacional, sem declaração ao posto fiscal competente, com mercadorias que excedem, e muito, o conceito de bagagem, indicando nítida destinação comercial. 2. O art. 118 do CTN consagra o princípio do "non olet", segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária. 3. Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação. 4. Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação. No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concerto. 5. A legislação do imposto de importação consagra a tese no art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei 37/66, ao determinar que "o imposto não incide sobre mercadoria estrangeira (...) que tenha sido objeto de pena de perdimento". 6. Os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento, já que o fato de ser irregular a importação em nada altera a incidência desses tributos, que têm por fato gerador o produto industrializado e o faturamento, respectivamente. 7. O art. 622, § 2º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/2002) deixa claro que a "aplicação da pena de perdimento" (...) "não prejudica a exigência de impostos e de penalidades pecuniárias". 8. O imposto sobre produtos industrializados tem regra específica no mesmo sentido (art. 487 do Decreto 4.544/2002 – Regulamento do IPI), não dispensando, "em caso algum, o pagamento do imposto devido". 9. O depósito que o acórdão recorrido determinou fosse convertido em renda abrange, além do valor das mercadorias apreendidas, o montante relativo ao imposto de importação (II), ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), à contribuição ao PIS e à COFINS. 10. O valor das mercadorias não pode ser devolvido ao contribuinte, já que a pena de perdimento foi aplicada, e as mercadorias foram liberadas mediante o depósito do valor atualizado. Os valores relativos ao IPI, PIS e COFINS devem ser convertidos em renda, já que a regra geral é de que a aplicação da pena de perdimento não afeta a incidência do tributo devido sobre a operação. 11. O recurso deve ser provido somente para possibilitar a liberação ao contribuinte do valor relativo ao imposto de importação. 12. Recurso especial provido em parte. (REsp 984.607/PR, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 07-10-2008)

Na mesma linha de raciocínio, segue o STF, conforme se depreende do HC n. 77.530-RS, no qual se entendeu: "É legítima a tributação de produtos financeiros resultantes de atividades criminosas, nos termos do art. 118, I, CTN". Note a ementa abaixo reproduzida:

> **EMENTA:** Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: non olet. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso – antes de ser corolário do princípio da moralidade – constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética. (HC n. 77.530/RS, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 25-08-1998) (Grifo nosso)

E, na mesma linha, em 2011, o STF chancelou a possibilidade jurídica de tributação da renda ilícita, proveniente do "jogo do bicho":

> **EMENTA:** Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, I, da Lei n. 8.137/90. (...) Alegada atipicidade da conduta baseada na circunstância de que os valores movimentados nas contas bancárias do paciente seriam provenientes de contravenção penal. Artigo 58 do Decreto-Lei n. 6.259/44 – Jogo do Bicho. Possibilidade jurídica de tributação sobre valores oriundos de prática ou atividade ilícita. Princípio do Direito Tributário do non olet. (...) 2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do CTN, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do non olet. Vide o HC n. 77.530/RS, 1ª T., Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. 3. Ordem parcialmente conhecida e denegada. (HC 94.240, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª T., j. em 23-08-2011)

2.1.4 A cláusula "pecunia non olet" e nossa linha conclusiva

Em primeiro lugar, temos dito que o postulado da generalidade da tributação expõe a necessária onipresença tributacional, com a indiferença sobre quem realizou ou como foi realizada a atividade tributável, para o Direito Tributário, abrindo-se, entretanto, para o viés excepcional da isenção, sem que isto possa dar azo a uma desigualdade jurídico-formal.

É que, desgraçadamente, tem-se presenciado, às escâncaras, a ampliação de isenções para certos segmentos do setor produtivo e do capital especulativo, que acabam favorecendo a concentração do capital por parte daqueles que ocupam as classes mais bem favorecidas, e promovendo o chamado "engessamento social", com as restrições tributárias aos tantos e incontáveis contribuintes assalariados – e pagadores de tributos! – de nosso País. A aplicação da cláusula latina serve como mecanismo inibitório desse tipo de desequiparação irracional.

A intenção do Direito Tributário ao instaurar a norma do art. 118 do CTN foi de dar tratamento isonômico aos detentores de capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, evitar que a atividade criminosa se configurasse mais vantajosa, inclusive pela isenção tributária.

Quanto à possível antinomia com o art. 3º do CTN, é importante frisar que, diferentemente das penalidades, que se aplicam pela ocorrência de atos ilícitos, os tributos adstringem-se à prática de atividade lícita, ou seja, as hipóteses de incidência das exações tributárias, previstas em lei, têm de ser relacionadas com atividades lícitas. Desse modo, a lei que institui um tributo não pode prever como hipótese de incidência

um ato ilícito, como uma venda de drogas, no aspecto material de incidência do ICMS. As hipóteses de incidência dos tributos baseiam-se em práticas lícitas. Todavia, como é cediço, é plenamente aceitável a cobrança de tributos sobre atividades ilícitas, notadamente do IR sobre as rendas de lá hauridas.

Observe a ementa de julgado no Tribunal de Justiça do Distrito Federal, acerca da não incidência de ICMS sobre a venda de mercadorias ilícitas:

> **EMENTA:** PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, I, DA LEI N. 8.137/90). (...). A peça acusatória narra a apreensão de mercadorias de origem ilícita, sendo tal circunstância insuficiente para caracterizar o fato gerador do ICMS. O princípio do "non olet" restringe-se aos casos de incidência de Imposto de Renda, pois é tributada a própria renda, sendo irrelevante sua origem. Objetos ilícitos não podem ser considerados, sob a ótica do Direito Tributário, mercadoria ou serviço capazes de gerar recolhimento de ICMS, sob pena de incidir o tributo inclusive sobre a substância entorpecente juntamente apreendida. NEGOU-SE PROVIMENTO AO RECURSO COM REMESSA DOS AUTOS À JUSTIÇA FEDERAL. UNÂNIME. (TJ/DF, PROC. 1999 01 1 064530-2; RSE, rel. Min. Vaz de Mello, 2ª Turma Criminal, j. em 03-02-2005)

Nesse diapasão, entendemos que a incidência do tributo sobre as atividades ilícitas está longe de contrariar ou desvirtuar o dispositivo conceitual de tributo. Apresenta-se, em verdade, como uma regra política de desincentivo à prática criminosa, como reação da norma tributária a um comportamento devido, e não realizado.

É que o Estado, ao cobrar esses tributos sobre tais atividades, não está buscando o **enriquecimento ilícito**, nem mesmo ofertando proteção à prática delituosa. Ao contrário, a iniciativa estatal visa desestimular o desejo de exercício de atividades irregulares, atacando o cerne do interesse recalcitrante – o lucro da atividade, que se verá reduzido.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em setembro de 1994: *"As atividades ilícitas não devem ser tributadas, pois de outro modo o Estado estará locupletando-se com ações que ele mesmo proíbe e, assim, ferindo o princípio da estrita legalidade"*.

Adotar um entendimento oposto, data venia, parece pretender-se prestigiar o sentimentalismo em detrimento da isonomia tributária, "abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos"[33].

Com efeito, a não tributação dos atos ilícitos abriria aos que detêm vocação criminosa a vantagem adicional da desoneração tributária, a qual não fruem os contribuintes "do bem", com igual capacidade contributiva, quando praticam seus legítimos atos e atividades.

Nesse passo, estamos com Baleeiro[34], para quem "o que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com ela se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos, exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas".

Na mesma trilha, entende Albert Hensel[35], ao mencionar que "justamente o princípio

da igualdade da tributação não consente que ao contribuinte seja permitido abrir as portas do eldorado fiscal por meio de atividades imorais ou ilícitas".

Posto isso, com base na interpretação a que procedemos, mostra-se insofismável a possibilidade de livre incidência de tributos, independentemente da regularidade jurídica dos atos ou da licitude do seu objeto ou dos seus efeitos. É claro que, por exceção, devemos admitir a não incidência nos casos em que o ilícito penetra no espectro da hipótese de incidência do gravame, v. g., um ICMS sobre a venda de drogas.

3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: A EQUIDADE E A TRIBUTAÇÃO JUSTA

O princípio da capacidade contributiva, embora vinculado ao postulado da isonomia, em mútua implicação, com este não se confunde.

A capacidade contributiva evidencia uma das dimensões da isonomia, a saber, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas, conforme se estudou em ponto anterior.

Nesse sentido, diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário[36].

A busca da justiça avoca a noção de "equidade" na tributação. Esta, na visão dos economistas, liga-se ao modo como os recursos são distribuídos pela sociedade, desdobrando-se em **duas dimensões**: (I) na equidade horizontal, em que deve haver o tratamento igual dos indivíduos considerados iguais, e (II) na equidade vertical, com o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual do Estado do Acre (SGA/Sefaz/AC), em 23-082009: *"Considerando que a tributação deve ser utilizada como uma ferramenta para diminuir os desequilíbrios conjunturais e melhorar as taxas de crescimento econômico, é possível afirmar, quanto ao princípio da capacidade contributiva, no âmbito da teoria da tributação, que o ônus tributário deve garantir as equidades horizontal e vertical".*

Procedendo-se à aplicação dessas premissas à capacidade de pagar do contribuinte, note o esquema abaixo, para fins de memorização:

(a) A Equidade Horizontal: os contribuintes que possuam igual capacidade de pagar deverão contribuir com a mesma quantidade pecuniária, destinada aos cofres do Estado. É a ideia do "tratamento igual para os iguais";

(b) A Equidade Vertical: os contribuintes que possuam desigual capacidade de pagar deverão contribuir com diferentes quantidades pecuniárias, destinadas aos cofres do Estado. É a ideia do "tratamento desigual para os desiguais". Aqui despontam os critérios de concretização do postulado da capacidade contributiva, v.g., a progressividade, a seletividade, entre outros. Assim, indivíduos com rendas maiores deverão contribuir, proporcional e equitativamente, com mais recursos do que aqueles que possuem menores rendimentos. O objetivo dessa forma de

tributação não é o de inverter a posição das classes de renda, mas reduzir a diferença entre elas, por sinal, exageradamente grande no Brasil.

De fato, a implementação do critério de distinção, para fins de aferição da real capacidade contributiva, está intimamente ligada ao modo como o Estado recebe os recursos necessários ao atendimento das necessidades coletivas. Não basta arrecadar a receita, mas "arrecadar a receita exigida pela justiça"[37].

A propósito de "tributação justa", impende destacar que a Lei Complementar n. 107/2005, ao estabelecer normas gerais sobre direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná, versou sobre o tributo que "deve ser e parecer justo", consoante o art. 2º, § 5º, in verbis:

> Art. 2º. A instituição ou a majoração de tributo atenderá aos princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade e da justiça. (...)
> § 5º. O tributo deve ser e parecer justo, atendendo aos critérios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição do seu ônus, da generalidade, da progressividade e da não confiscatoriedade. (Grifos nossos)

No mesmo sentido, seguiu o Projeto de Lei Complementar do Senado n. 646/99, o chamado "Código de Defesa do Contribuinte", em cujo art. 2º, parágrafo único, se nota, ipsis litteris:

> Art. 2º. A instituição ou majoração de tributos atenderá aos princípios da justiça tributária.
> Parágrafo único. Considera-se justa a tributação que atenda aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não confiscatoriedade. (Grifos nossos)

Observa-se que ambos os dispositivos veiculam norma de expressivo alcance para a justificativa ético-jurídica da tributação, determinando-se que a instituição de tributos deva atender o princípio da justiça tributária. Ademais, associam a justa tributação ao atendimento dos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva, equitativa distribuição da carga tributária, generalidade, progressividade e não confiscatoriedade.

Nota-se, dessarte, que a capacidade contributiva deverá ser analisada, muitas vezes, ao lado de outros postulados, em plena atividade de ponderação. A título de exemplo, note a atividade de ponderação, por meio da qual se chega a certas conclusões, no cotejo de dois elementos axiológicos, a saber, a segurança jurídica e a justiça, quando se pretende aproximar, respectivamente, a legalidade tributária da capacidade contributiva:

(1) deve haver a tributação da capacidade contributiva que apenas esteja prevista em lei;

(2) deve haver o afastamento, pelo Poder Judiciário, de uma certa lei isentiva, cujo benefício se traduz em privilégio odioso[38];

(3) deve haver o reconhecimento de que, conquanto o tributo esteja previsto em lei, é possível que dado segmento de contribuintes não possua capacidade contributiva para suportá-lo.

Atuando positivamente, na esteira da concretização da justiça distributiva, ínsita ao

postulado da capacidade contributiva, o legislador deverá procurar criar o que Casalta Nabais denomina "mínimo de igualdade", em duas perspectivas:

(I) o mínimo de igualdade como ponto de partida, que se mostra como a forma isonômica de concessão de oportunidades ou chances, à luz do grau de satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde etc.);

(II) o mínimo de igualdade como ponto de chegada, ou seja, a própria igualdade de resultados, dependente sobretudo da satisfação das mencionadas necessidades primárias[39].

Esta última – o mínimo de igualdade como ponto de chegada – leva-nos à inafastável demarcação conceitual dos contornos do mínimo vital, para uma adequada análise do postulado da capacidade contributiva, que ora se desdobra.

3.1 A capacidade contributiva e o mínimo vital

O mínimo existencial, também conhecido por várias expressões sinônimas – "mínimo necessário", "mínimo de existência", "mínimo indispensável" e "mínimo imponível" –, é corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a dignidade da pessoa.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto (XIII Concurso): "*Preserva-se de tributação o chamado 'mínimo existencial' em decorrência da aplicação dos princípios da capacidade contributiva e da dignidade humana*".

Segundo registros históricos, a primeira referência à ideia de "mínimo vital" vem do século XIX, quando, em 25 de maio de 1873, o Estado alemão fixou em 1000 thalers (moeda alemã) o limite de isenção para o contribuinte, equivalendo ao patamar mínimo para a sua subsistência.

Desde esse momento até os tempos hodiernos, os estudiosos, mesmo diante da ausência de normas constitucionais específicas sobre o tema, têm se dedicado à tormentosa tarefa de demarcação conceitual do mínimo vital, a partir de elementos definitórios, variáveis no tempo e no espaço[40], que, ofertados pelo legislador, por meio de decisão política, buscam traçar os contornos das necessidades básicas do indivíduo e de sua família.

Em nossa Carta Magna, o inciso IV do art. 7º, ao disciplinar os itens que compõem o salário mínimo, parece ofertar parâmetros para a fixação do mínimo existencial.

Entretanto, diante da ausência de normas constitucionais específicas sobre este importante plano de delimitação, entendemos que compete ao legislador traçar parâmetros que sigam, em dada base territorial, o padrão socialmente aceito para a definição das necessidades fundamentais mínimas do cidadão[41].

Nesse contexto, para Alfredo Augusto Becker[42], a renda ou capital presumido devem ser em valor acima do mínimo indispensável para a subsistência do cidadão, garantindo-lhe o mínimo existencial.

É importante asseverar que, no momento em que se busca definir o conceito desse

mínimo de subsistência intangível, abre-se para o intérprete a possibilidade de aproximação entre a capacidade contributiva e a vedação do confisco (art. 150, IV, CF). Note que o mínimo vital e a vedação ao confisco são limites opostos, dentro dos quais gravitará a tributável capacidade contributiva.

Se o "mínimo vital" se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via de impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível. Nesse passo, "a isenção do mínimo vital é inseparável do princípio da capacidade contributiva"[43].

Por derradeiro, antes de enfrentarmos a temática da capacidade contributiva na Carta Magna, impende verificarmos o nexo que se estabelece entre este postulado e a tributação extrafiscal, no item que adiante segue.

3.2 A capacidade contributiva e a extrafiscalidade

A par da forma de imposição tradicional, voltada com exclusividade à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para o atendimento das necessidades coletivas, exsurge a tributação extrafiscal, que se orienta para o **fim ordenador e reordenador da economia** e das relações sociais, e não para a missão meramente arrecadadora de riquezas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009: *"O tributo é extrafiscal, quando seu principal objetivo é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação".*

Segundo Geraldo Ataliba[44], "consiste a extrafiscalidade no uso de instrumentos tributários para obtenção de **finalidades não arrecadatórias**, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamentos, tendo em vista outros fins, a realização de outros valores constitucionalmente consagrados".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Área: Apoio Técnico e Administrativo – Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008: *"Imposto 'parafiscal' é aquele cuja finalidade principal não é arrecadatória, mas de controle da balança comercial, da inflação, das taxas de juros e de desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas".*

A extrafiscalidade tem assim se revelado um poderoso expediente a serviço do Estado, quer quando pretende inibir condutas indesejáveis, quer quando almeja estimular comportamentos salutares.

Nesse passo, a extrafiscalidade se abre para a consecução de propósitos paralelos, como a "redistribuição da renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação dos investimentos privados para setores produtivos, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial, etc."[45].

Frise-se, ainda, que a tributação extrafiscal é dotada de importante atributo: a

excepcionalidade. De fato, o tributo extrafiscal, conquanto cumpra relevante e inafastável papel regulatório, deve aparecer na **via paralela da tributação fiscal**, sem pretender substituí-la por completo.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Área: Apoio Técnico e Administrativo – Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008: *"Os impostos extrafiscais são aqueles que possuem como primacial função carrear disponibilidades financeiras aos cofres públicos".*

É inarredável que a essência da tributação está na percepção de recursos, destinados ao atendimento da permanente necessidade do Estado, ou seja, na sua matriz de fiscalidade, restando à extrafiscalidade apenas a **dimensão regulatória da economia**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"O tributo extrafiscal é aquele cuja instituição tem por finalidade viabilizar a intervenção do Estado na ordem econômica ou social".*

Sabe-se que não é tarefa simples distinguir o tributo fiscal daquele que se mostra como extrafiscal. Este traço distintivo, fruto de originária reflexão econômica, mostra-se pouco preciso na aplicação jurídica. A par disso, uma fértil discussão tem levado muitos teóricos à instigante reflexão: como se relaciona a tributação extrafiscal com o princípio da capacidade contributiva?

À primeira vista, uma análise superficial pode levar o intérprete a prenunciar uma incompatibilidade entre a extrafiscalidade e o princípio da capacidade contributiva.

Todavia, entendemos que é louvável a aproximação de tais postulados[46], porquanto a tributação extrafiscal deve guardar correspondência com a riqueza tributável do contribuinte, além de se limitar aos contornos estabelecidos pelo mínimo vital, anteriormente estudado.

Em outras palavras, o viés extrafiscal há de rimar, em harmônica convivência, com as diretrizes principiológicas oriundas do texto constitucional, obtendo-se, assim, sua certificação de legitimidade. Posto isso, a capacidade contributiva dará lugar à extrafiscalidade se os fins indutores, almejados pelo legislador, estiverem amparados pela Carta Magna, sem prejuízo da necessária razoabilidade, que deve orientar a distinção perpetrada, como se notou no trecho extraído da ementa do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 142.348-1, relatado pelo Ministro Celso de Mello, no STF: "(...) a concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impes-soais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade (...)".

Para nós, há de haver a convivência harmônica entre a capacidade contributiva e a tributação extrafiscal. Temos dito que buscando-se a extrafiscalidade, atenuado deverá estar o princípio da capacidade contributiva, o que evidencia que o postulado da

capacidade contributiva deverá ceder passo em face do predominante interesse extrafiscal.

À guisa de exemplificação, com o fito de realizar a função social da propriedade, a proteção ao meio ambiente, o incentivo à cultura, entre outras finalidades indutoras, o Estado poderá prescindir do rito gradualístico de alíquotas para os impostos, consoante a capacidade econômica de cada um, priorizando, assim, a finalidade extrafiscal.

Dessarte, o uso da tributação extrafiscal promoverá uma derrogação, ainda que parcial, do princípio da capacidade contributiva, respeitando-se, todavia, a área intangível e "blindada" pelos limites impostos pelo mínimo vital e pela proibição do confisco[47].

3.3 A capacidade contributiva e seu plano histórico

No Brasil, historicamente, o princípio da capacidade contributiva apareceu na Constituição Imperial de 1824, à luz do art. 179, XV, segundo o qual se estipulava que "ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres".

Na Constituição de 1891, o tema da capacidade contributiva foi suprimido. Logo após, retomou a estatura constitucional na Carta de 1934, que tratou do postulado, em mais de um comando, versando sobre os seguintes pontos: (I) a progressividade dos impostos incidentes nas transmissões de bens por herança ou legado (art. 128); (II) a proibição de que nenhum imposto poderia ser elevado além de 20% de seu valor no instante do aumento (art. 185); e (III) a proibição de que as multas de mora impusessem ônus exorbitante ao contribuinte, que não poderia superar 10% do valor do imposto ou taxa devidos (art. 184, parágrafo único).

A Constituição de 1937, por sua vez, não tratou do princípio, enquanto a democrática Constituição de 1946, diferentemente, trouxe, estampada no art. 202, a dicção mais próxima da que vemos hoje no texto constitucional de 1988: "Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte".

A Emenda Constitucional n. 18, de 1965, ao imprimir a reforma constitucional tributária, revogou o mencionado art. 202, sendo seguida, na mesma linha de **abstenção de tratamento da matéria, pela Constituição** de 1967 Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto (XII Concurso): "O princípio da capacidade contributiva foi suprimido nas Constituições de 1967 e 1969, e não voltou a ser constitucionalmente contemplado na Lei Maior de 1988". e pela Emenda Constitucional n. 1, de 1969.

Com o fim do período ditatorial, o Princípio da Capacidade Contributiva ressurgiu, uma vez que, "no decurso dos trabalhos da Assembleia Constituinte, não passou ao largo a inquietação sobre o anseio de justeza na distribuição do ônus tributário"[48]. O postulado foi reprojetado no texto constitucional de 1988, no art. 145, § 1º, com redação praticamente idêntica à do superado art. 202 do texto constitucional de 1946, alterando-se o vocábulo "tributos" por "impostos".

3.4 A capacidade contributiva na Carta Magna de 1988

O princípio da capacidade contributiva é considerado uma forma de instrumentalizar-se o princípio da igualdade, do qual se mostra como natural decorrência ou corolário, para uns, ou subprincípio, para outros. De fato, o princípio em análise se mostra como projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinhando e com este se entrelaçando, no intuito de se alcançar o ideal de justiça fiscal – seu elemento axiologicamente justificador –, que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, deverá ser apreendido no bojo de uma prática constitucional.

A "capacidade econômica ou contributiva" (taxable capacity) é a capacidade de pagar o tributo (ability to pay), estando prevista, como importante princípio, no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988. Note o comando:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)
> **§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Fiscal da Fazenda do Município de Balneário Camboriú, em 0203-2008: *"Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".*

Segundo Ricardo Lobo Torres, o princípio em análise determina "que cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, **independentemente de sua eventual disponibilidade financeira**"[49].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"A capacidade contributiva é medida, exclusivamente, pela disponibilidade financeira das pessoas".*

Para Regina Helena Costa[50], destacam-se dois tipos de capacidade contributiva:

> "a) Capacidade Contributiva Absoluta (ou Objetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o evento ou fato-manifestação de riqueza, vocacionados a concorrer com as despesas públicas. Aqui se tem um sujeito passivo potencial;
> b) Capacidade Contributiva Relativa (ou Subjetiva): é a capacidade identificada pelo legislador, que elege o sujeito individualmente considerado, apto a contribuir na medida de suas possibilidades econômicas, suportando o impacto tributário. Nesta capacidade contributiva, desponta o rito gradualístico dos impostos, à luz da progressividade, bem como o respeito ao mínimo existencial e à não confiscabilidade".

É algo curioso o fato de que o art. 145, § 1º, CF, não menciona o termo "cidadão", como consta de certos textos constitucionais alienígenas – a Constituição Portuguesa de 1933 (art. 28) e a Constituição Italiana (art. 53, I) –, mas, sim, o vocábulo "contribuinte". De fato, a melhor demarcação dos destinatários do dever de pagar impostos deve se ligar à figura do contribuinte, levando-se em conta que as pessoas jurídicas, aqui

instaladas, e os estrangeiros e os apátridas, por aqui residentes, submetem-se aos mesmos deveres cabentes aos cidadãos em geral.

Na busca da concretização do postulado, deverá o aplicador da norma proceder ao cotejo dos objetos iguais e dos objetos desiguais, o que implica a adoção de um critério ou termo de comparação. Esse tertium comparationis identifica-se com a ideia de capacidade contributiva.

Como assinala Dino Jarach[51], não se pode conceber "impostos cujo pressuposto de fato consista, por exemplo, em serem inteligentes ou estúpidos, ou serem loiros ou morenos, possuir nariz grego ou aquilino, as pernas direitas ou tortas (...) Os impostos não se cobram segundo o capricho dos legisladores providos de fantasias".

No mesmo sentido, segue Victor Uckmar, para quem o "único elemento para diferenciar as cargas tributárias entre várias pessoas é a sua capacidade econômica: portanto, não seria consentido estabelecer que os loiros devem pagar mais que os morenos ou que todas as pessoas calvas ou míopes devam, enquanto tais, pagar um tributo"[52].

Na ordem constitucional pátria, a capacidade contributiva é um princípio autoaplicável, devendo ser observado não apenas pelo legislador, que é seu **destinatário imediato**, mas também pelos operadores do direito[53]. Segundo o comando inserto no princípio, entendemos que ao legislador compete graduar a exação, enquanto ao administrador tributário cabe aferir tal gradação[54].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo, em novembro de 2006: "*O princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas. É ele que deve imprimir, nos impostos que cria 'in abstracto', um caráter pessoal, graduando-os conforme a capacidade econômica dos contribuintes*".
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"O princípio da capacidade contributiva, a que alude a Constituição Federal (CF), tem como destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas".*

Para Alfredo Augusto Becker[55], o princípio da capacidade contributiva é endereçado exclusivamente ao legislador. Desse ponto de vista do eminente doutrinador, ousamos discordar, entendendo que o Poder Judiciário não deve atuar como mero legislador negativo, mas, de modo proativo, como nítido legislador positivo-supletivo[56]. Dessa forma, reafirmamos os passos de Gerson dos Santos Sicca[57], que, em brilhante artigo, fazendo alusão ao posicionamento adotado por Becker, assim discorre:

> "Entre as considerações do emérito tributarista gaúcho, a afirmação de que o princípio é dirigido unicamente ao legislador deve ser vista com reservas. (...) Os princípios, entendidos como normas, embora notadamente dirigidos ao legislador, reclamam do Poder Judiciário a efetiva proteção de sua carga impositiva, já que não se constituem mais em meras exortações do legislador constituinte".

Não há dúvida de que o princípio da capacidade contributiva, quando se apresenta constitucionalizado, tem por destinatário o órgão legislativo, o autor da lei fiscal, apresentando-se, materialmente, na forma de "norma sobre como fazer lei". Entretanto,

o princípio há de ser concretizado não só pelo legislador, mas também pelo aplicador da lei[58].

Diz-se que, se a lei ofender o princípio da capacidade contributiva, genericamente, dar-se-á uma hipótese de inconstitucionalidade material, permitindo ao Judiciário declarar a sua inconstitucionalidade, tanto por meio de uma ação direta de inconstitucionalidade (controle concentrado), quanto no bojo de uma ação comum, incidenter tantum (controle difuso).

Procedendo-se, neste momento, à análise do art. 145, § 1º, da CF, nota-se que o dispositivo faz menção **(I)** a impostos, tão somente, e **(II)** à fluida expressão "sempre que possível". Passemos a analisar tais particularidades:

3.4.1 A capacidade contributiva e a exclusiva associação a impostos

Evidencia-se que o texto constitucional, constante do art. 145, § 1º, da CF, apega-se, terminologicamente, a uma espécie de tributo, a saber, o **imposto**, do que decorre a terminologia, a ele empregada, de **"princípio da personalização dos impostos"**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo do TCE/AC (Especialidade: Direito), em 26-04-2009: *"O princípio da capacidade contributiva, segundo previsão expressa na CF, aplica-se a todos os tributos federais, estaduais e municipais"*.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José/SC), para o cargo de Juiz de Direito do Maranhão (TJ/MA), em 2008: *"Sempre que possível, os tributos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte"*.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"É princípio constitucional tributário, estando literalmente expresso na Constituição, o da personalização do imposto"*.

É bom repisar que a Constituição Federal de 1946 associava o postulado da capacidade contributiva a "tributos", diferentemente da atual previsão constitucional. É induvidoso, todavia, que se pode atrelar o comando a outros tributos, tais como:

a) às **contribuições para a seguridade social**, no caso de diferenciação de alíquota em função de atividade econômica, utilização de mão-de-obra ou porte da empresa. De fato, a EC n. 20/98, inserindo o § 9º ao art. 195 da Constituição Federal, deixou evidente a possibilidade de aplicação do postulado às contribuições social-previdenciárias;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação de Apoio à Tecnologia (FAT), para o cargo de Advogado (Área Tributária/Previdenciária) da Cia. de Engenharia de Tráfego/SP, em 08-06-2008: *"As contribuições sociais do empregador e da empresa poderão ter alíquotas diferenciadas em função de atividade econômica, utilização intensiva de mão-de-obra,*

porte da empresa, condição estrutural do mercado de trabalho”.

b) às **taxas**, no caso de assistência integral e gratuita para registros civis de nascimento e óbito, quando o solicitante for destituído de recursos (vide art. 5º, LXXIV e LXXVII). A propósito, o próprio STF[59] (vide ARegREx 176.382-5/CE, 2ª T., em maio de 2000) já se posicionou nesse sentido, entendendo aplicável o princípio da capacidade contributiva à Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários (Lei n. 7.940/89), considerada constitucional, consoante a Súmula n. 665.

Ademais, o STF, com base no “princípio da razoabilidade”, colocou em prática tal interpretação extensiva, aplicando o comando, igualmente, à taxa judiciária progressiva, “exceto se a progressividade de suas alíquotas e a ausência de teto para sua cobrança inviabilizarem ou tornarem excessivamente oneroso o acesso ao Poder Judiciário”[60].

Nesse passo, conquanto o postulado se nos apresente somente associável a impostos, segundo a literalidade do texto constitucional, entendemos que o **princípio da capacidade contributiva** deve, evidentemente, ser observado, também, por outros tributos, obedecendo, todavia, às peculiaridades de cada espécie tributária.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, para o cargo de Juiz Substituto, em 2007: “*O princípio da capacidade contributiva só se aplica aos impostos*”.
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *“O princípio da capacidade contributiva é previsto expressamente na Constituição como aplicável a todos os tributos”.*

No plano doutrinário, desponta idêntico entendimento, conforme se nota nos dizeres de Anderson S. Madeira[61]:

> “O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios”.

Ad argumentandum, aproximando-se da ideia da não confiscabilidade, a doutrina diverge quanto à correta aplicação do princípio da capacidade contributiva, levando-se em conta, de um lado, o tributo, isoladamente considerado, e, de outro, a carga tributária, como um todo.

Para Alfredo Augusto Becker, a capacidade contributiva deve ser considerada em relação a um único tributo, não se levando em conta o conjunto da tributação[62]. Por outro lado, subsiste entendimento doutrinário[63] segundo o qual “**o princípio da capacidade contributiva** como um limite, assume uma função absolutamente fundamental diante de uma pluralidade de tributos. É o que se sucede, repita-se, acima de tudo, no que diz respeito à não confiscatoriedade, cujo sentido protetivo ganha maior expressão em face da carga tributária global – abstratamente considerada –, incidente sobre uma pessoa, atividade ou bem”.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para Exame de Ordem, em 20-012008: “*Todos os impostos instituídos pela União têm caráter pessoal e são graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes*”.

3.4.2 A capacidade contributiva e a expressão “sempre que possível”

A expressão “sempre que possível” apresenta-se dependente das **possibilidades técnicas de cada imposto**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 24-08-2009: *“Entre os princípios e normas de limitação do poder de tributar situa-se, com destacada relevância, o ‘princípio da capacidade contributiva’ que constitui a limitação do poder de tributar em relação a todos os impostos, sempre que a estrutura de cada um deles permitir”.*

Com efeito, se o imposto sobre a renda, por exemplo, mostra-se vocacionado à variação de alíquotas, na busca do ideal de justiça, o **ICMS, em princípio, repudia-a**, uma vez que se trata de imposto incidente sobre o consumidor final, no plano da repercussão tributária, indo de encontro à ideia da pessoalidade anunciada no dispositivo.

Nesse contexto, surge a necessidade de conhecermos os meios de exteriorização ou possibilidades de concretização da capacidade contributiva, a saber, a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade.

A propósito, para Ricardo Lobo Torres, o princípio da igualdade tributária alcança maior grau de concretude quando são observados certos subprincípios constitucionais, tais como a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade, entre outros[64].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, em novembro de 2005: “*Da leitura do texto constitucional se depreende que NÃO se aplica ao ICMS o princípio da progressividade das alíquotas*”.

A bem da verdade, tais possibilidades de concretização do postulado são instrumentos ou **técnicas** que, longe de afrontarem a isonomia tributária, revelam-se como meios idôneos à diminuição da regressividade dos tributos, na busca do respeito à capacidade contributiva.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura, em 15-12-2003: “*O princípio da capacidade contributiva, contido no § 1º do art. 145 da Constituição Federal, escuda-se no princípio da isonomia, é atendido com a progressividade do imposto sobre a renda e, com relação a certos impostos, à luz da aplicação de alíquota proporcional à base de cálculo*”.

A análise do § 1º do art. 145 da Constituição Federal deve orientar o estudioso no sentido de que a expressão “sempre que possível” não confere poder discricionário ao legislador, mas designa, sim, por meio do advérbio “sempre”, um inafastável grau de imperatividade no comando, “deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos pela capacidade econômica do contribuinte”[65].

Ademais, a menção ao “caráter pessoal” sinaliza a vocação do imposto para se

relacionar com a pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária principal, diante dos indícios e indicadores que melhor aquilatem o fato tributável. Entretanto, a mencionada sistemática de variação gradualística de alíquotas não será facilmente adaptável a todos os impostos. De fato, existem gravames que não se coadunam com a técnica da progressividade. São classificados pela Ciência das Finanças, ainda que de forma pouco científica, como impostos reais.

À guisa de exemplificação, não se admite a progressividade para o ITBI. Vale dizer que **"o ITBI é um imposto da competência municipal, de natureza real, que não incide sobre a transmissão de imóveis em realização de capital, não podendo ter alíquotas progressivas, sejam fiscais ou extrafiscais"**.

Nesse sentido seguiram nossos Tribunais, por meio de duas importantes súmulas, das quais decorre que **"em decorrência do princípio da capacidade contributiva, a lei não poderá estabelecer alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) com base no valor venal do imóvel"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Ordem dos Advogados do Brasil, Seccionais da Região Nordeste, em 09-04-2006.
> **Importante:** o tema foi igualmente solicitado em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 2011-2005.

(1) a **Súmula n. 45** do 1º TAC/SP ("É inconstitucional o art. 10, da Lei 11.154, de 30-12-91, do Município de São Paulo, que instituiu alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis");
(2) a **Súmula n. 656** do STF **("É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel")**.

> O teor da Súmula n. 656 do STF foi solicitado **(I)** em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Carreira/MS, em 2008 e **(II)** em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, para o cargo de Procurador do Estado, em 16-11-2004.

Frise-se, em tempo, que a presente classificação, que divide os impostos em "reais" e "pessoais", não desfruta de endosso generalizado entre os juristas pátrios.

Para o insigne Sacha Calmon Navarro Coêlho[66], separar os impostos em pessoais, quando incidirem sobre as pessoas, e reais quando incidirem sobre as coisas, é atitude falha, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atingirá o proprietário independentemente da coisa, em face do vínculo ambulat cum dominus, designando que a coisa segue o dono.

Como se nota, nem sempre será facilmente avaliável a pessoalidade do imposto. Tal dificuldade se mostra evidente nos impostos reais, que abrangem os chamados impostos indiretos, ou seja, tributos que comportam, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro, conforme dispõe o art. 166 do CTN. Trata-se de gravames marcados pela repercussão tributária, isto é, pela transferência do encargo tributário do

realizador do fato jurídico-tributário para o consumidor final, adquirente do bem.

Os impostos diretos, recaindo sobre um único contribuinte, não admitem a traslação do ônus do tributo (v.g., o imposto de renda). De outra banda, os impostos indiretos (e.g., **o ICMS, o IPI etc.**), conquanto sejam recolhidos por um contribuinte determinado – chamado "contribuinte de direito" –, atingirão, na verdade, outra pessoa, ou seja, o adquirente do bem ou consumidor final, intitulado "contribuinte de fato"[67].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, para o cargo de Procurador do Estado, em 1998: "*São impostos indiretos: sobre a circulação de mercadorias (ICMS) e sobre produtos industrializados (IPI)*".
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *"No tributo indireto, o contribuinte de direito transfere o ônus tributário para o contribuinte de fato. Exemplos: IPI e ICMS".*

Nos impostos indiretos, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma nítida forma de extrafiscalidade na tributação, como se estudará em tópico ulterior.

3.4.3 A capacidade contributiva e a progressividade

O princípio da capacidade contributiva impõe, na esteira da justiça distributiva, que aqueles cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem pagar impostos com alíquotas maiores, de forma que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes mais economicamente vulneráveis.

Na lição de Roque Carrazza[68], "em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva".

A progressividade traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá à medida que se majora a base de cálculo do gravame. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo "quanto mais se ganha, mais se paga", caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contempla o grau de "riqueza presumível do contribuinte"[69]. A segunda, por sua vez, fia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório.

Consoante a previsão explícita na Carta Magna, exsurgem 3 (três) **impostos progressivos**: o imposto sobre a renda, o IPTU e o ITR. A lista é composta de um imposto municipal e dois impostos federais. Ademais, o IPTU é o único imposto municipal (ou não federal) **expressamente progressivo**. Por fim, frise-se que a tributação sobre a propriedade, seja ela urbana ou rural, por meio do IPTU e do ITR, respectivamente, será **sempre progressiva**. Entretanto, não se pode perder de vista que, em fevereiro de 2013, o STF declarou constitucional a progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), deixando evidente, de um lado, a explicitude

constitucional da progressividade para o IR, ITR e IPTU, e, de outro, a força interpretativa do STF para a chancela do ITCMD progressivo. O tema será detalhado em tópico posterior.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas da União, em 2006: *"O princípio da progressividade determina o estabelecimento de alíquotas mais elevadas na tributação de contribuintes com maior poder econômico. Apesar de ser ideal a aplicação desse princípio ao maior número de tributos possível, somente há expressa previsão no texto constitucional desse tipo de aplicação sobre os seguintes impostos: renda e proventos, propriedade territorial rural e propriedade predial e territorial urbana".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais – Teresina/PI, em 18-05-2008: " *Consoante a Constituição Federal, o IPTU é o único imposto municipal expressamente progressivo*".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto (14º Concurso): "*O imposto sobre a propriedade é sempre progressivo, seja ela urbana ou rural*".

Ad argumentandum, quanto ao IPVA, entendemos que sua "progressividade" veio a lume de forma implícita com a Emenda Constitucional n. 42/2003, conforme se depreende do comando inserto no art. 155,§ 6º, II, da CF, ao viabilizar a diferenciação de suas alíquotas, em função do tipo e da utilização do veículo.

Note o dispositivo:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)
> § 6º O imposto previsto no inciso III: (...)
> II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Passemos a analisar a progressividade nos impostos destacados, sob a égide da progressividade fiscal, para o IR, e da **progressividade extrafiscal**, para o IPTU e ITR, na ordem assim sugerida.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado do Piauí, em março de 2005: "*Em nosso sistema tributário, a progressividade das alíquotas pode ser utilizada com finalidades extrafiscais, para instituição de IPTU e ITR*".

Por último analisaremos a recente temática do ITCMD.

3.4.3.1 A progressividade no ITR

O ITR, com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, à luz do art. 153, § 4º, I, CF, passou a ter previsão explícita de progressividade na Constituição Federal, devendo suas alíquotas desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Note o dispositivo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (...)

Tal comando sinaliza a **progressividade extrafiscal para o ITR**, criando maior onerosidade para o proprietário que não dá destinação econômica ao seu imóvel rural ou o faz com precário rendimento.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto/PA, em 2005: "*O imposto sobre a propriedade territorial rural, dado o seu caráter extrafiscal, destinando-se a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, poderá ser utilizado como instrumento para o confisco de propriedades manifestamente improdutivas, para fins de reforma agrária*".

3.4.3.2 A progressividade no IR

Segundo o art. 153, § 2º, I, da CF, o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da **generalidade, universalidade e progressividade**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 2004: *"O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sujeita-se aos princípios da generalidade, uniformidade e progressividade".*

A **generalidade** diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato descrito na hipótese de incidência da exação. A universalidade, por sua vez, demarca o critério atrelável à base de cálculo do gravame, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da denominação da receita ou do rendimento (vide art. 43, § 1º, CTN, à luz da LC n. 104/2001). Por fim, a progressividade do IR – mesmo que insuficiente, como é sabido – prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento de base de cálculo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem (OAB/SP), em 14-09-2008: "*O critério da generalidade impõe a sujeição de todos os indivíduos à tributação do imposto de renda, independentemente de quaisquer características do contribuinte*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB para o cargo de Juiz Federal Substituto da 5ª Região, em 18-07-2004: "*Um dos princípios constitucionais relativos a impostos determina que, sempre que possível, ao se fixarem os impostos, deve-se considerar a capacidade econômica do contribuinte. Nesse sentido, em face da capacidade econômica, determinadas empresas públicas podem ser beneficiadas por tributação diferenciada referente ao imposto de renda*".

O IR, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi instituído no Brasil, após diversas tentativas, em 1922, consoante o disposto no art. 31 da Lei de Orçamento n. 4.625, de 31 de dezembro. Feitas algumas alterações normativas, nos anos que se seguiram, já se podia notar no âmbito doméstico

a existência de um progressivo imposto de renda, com alíquotas estabelecidas entre 0,5% e 8%[70].

No Brasil de hoje, o imposto sobre a renda, conquanto se revele um importante gravame para a arrecadação federal, aponta dados curiosos: estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo pouco mais de 20%, enquanto, em países desenvolvidos, essa participação representa cerca de 70%. Aliás, insta frisar que há sobre o patrimônio, de um modo geral, uma tímida expressividade da participação da tributação na carga tributária brasileira.

Em razão dessa situação, o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da regressividade, em face do elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Daí haver a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão para contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior capacidade para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

É mister que a lei do Imposto sobre a Renda, na busca ideal de uma justiça fiscal, leve a cabo algumas medidas concretas, que, em breve resumo, seriam[71]:

(1) consideração precisa das condições pessoais dos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) e a prudente fixação de um "mínimo vital", compatível com a realidade: o art. 6º da Carta Magna arrola, como direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados. Há de se buscar a efetividade na proteção de tais valores aqui prestigiados, à luz da tributação progressiva do imposto sobre a renda;

(2) estipulação de um expressivo número de deduções para o IR devido, adequando a exigência fiscal ao perfil do contribuinte: a dedutibilidade deve ser ampla, englobando todas as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, sem limitações arbitrárias, as quais, por amor à lógica e à justiça, não podem integrar o conceito de "renda". Há de haver uma política "de inclusão" de despesas dedutíveis – e não o contrário! –, alcançando-se, quiçá, os medicamentos e o material escolar, diversamente do que hoje presenciamos;

(3) estabelecimento de um expressivo grau de progressividade de alíquotas, em função da quantidade de renda auferida: há que se imprimir maior progressividade às alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, o desígnio constitucional.

Até pouco tempo, a legislação regente do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) consignava, tão somente, duas alíquotas (15% e 27,5%). Em momento anterior, até 1995, havia também a previsão de uma terceira alíquota, de 35%.

Destaque-se, a propósito, que há vários países cuja prestação de serviços públicos é de melhor qualidade do que no Brasil, os quais possuem várias faixas diferentes de alíquotas para o IR, com percentuais que chegam a 60%. Citem-se a Alemanha (três alíquotas entre 22,9% e 53% do rendimento anual) e a França (doze alíquotas entre 5%

e 57%).

Em dezembro de 2008, o governo brasileiro anunciou a criação de duas novas alíquotas intermediárias de Imposto de Renda para as pessoas físicas: 7,5% e 22,5%, elevando para quatro as alíquotas aplicadas a partir de 2009. Ficam mantidas as atuais alíquotas de 15% e 27,5%.

Com as novas medidas, a partir do ano-calendário de 2010, as faixas do Imposto de Renda (IRPF), à luz da Lei n. 11.945 de 4 de junho de 2009, passam a ser de:

– Até R$ 1.499,15: **alíquota zero**
– Acima de R$ 1.499,16 até R$ 2.246,75: **7,5%**
– Acima de R$ 2.246,76 até R$ 2.995,70: **15%**
– Acima de R$ 2.995,71 até R$ 3.743,19: **22,5%**
– Acima de R$ 3.743,19: **27,5%**

Em termos práticos, quem ganha até R$ 1.499,15 continuará isento, e, deste valor até R$ 2.246,75, haverá uma nova alíquota, de **7,5%**. Entre R$ 2.246,76 e R$ 2.995,70, incidirá a alíquota de 15%. Deste valor até R$ 3.743,19, haverá outra alíquota nova, de **22,5%**. Acima deste valor, está mantida a alíquota de 27,5%.

A iniciativa de tornar o IR um pouco mais "progressivo" fez parte do pacote de medidas utilizadas para amenizar a repercussão da crise financeira, que irradiou negativamente, em 2008, pelas economias de todo o mundo.

A decisão do governo federal, prestigiando a mobilidade econômica da sociedade brasileira, a par da valorização do potencial redistributivo do IR, traduziu-se em uma renúncia fiscal, estimada em R$ 5 bilhões, cujo volume deverá ser injetado na economia por meio do consumo, estimulando o crescimento da economia e o volume de crédito.

Por outro lado, a iniciativa tem sofrido críticas, sob o argumento de que se deveria buscar, efetivamente, a redução das alíquotas existentes, no lugar de trazer novos percentuais intermediários.

Acompanhe, a seguir, a atualização das faixas de alíquota do IRPF, nos exercícios de 2013 a 2015 (anos-calendário 2012 a 2014, respectivamente). A propósito, a partir da publicação da MP n. 528/2011, alteraram-se os valores afetos às bases de cálculo do imposto de renda, cuja demonstração pode ser detectada na tabela adiante, por nós idealizada:

IRPF					
Ano-Calendário 2012		**Ano-Calendário 2013**		**Ano-Calendário 2014**	
Exercício 2013		**Exercício 2014**		**Exercício 2015**	
Base de Cálculo	**Alíquota (%)**	**Base de Cálculo**	**Alíquota (%)**	**Base de Cálculo**	**Alíquota (%)**
Até 1.637,11	**–**	**Até 1.710,78**	**–**	**Até 1.787,77**	**–**
De 1.637,12 até 2.453,50	**7,5**	**De 1.710,79 até 2.563,91**	**7,5**	**De 1.787,78 até 2.679,29**	**7,5**
De 2.453,51 até 3.271,38	**15**	**De 2.563,92 até 3.418,59**	**15**	**De 2.679,30 até 3.572,43**	**15**
De 3.271,39 até 4.087,65	**22,5**	**De 3.418,60 até 4.271,59**	**22,5**	**De 3.572,44 até 4.463,81**	**22,5**
Acima de 4.087,65	**27,5**	**Acima de 4.271,59**	**27,5**	**Acima de 4.463,81**	**27,5**

Por derradeiro, frise-se que, conforme jurisprudência reiterada no STF, ficou sacramentado que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do IRPF, na ausência de previsão legal nesse sentido. Tal entendimento fundamentou-se no uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país, o qual deve ocorrer no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo. Desse modo, não obstante o laborioso voto (vencido) do Min. Marco Aurélio, soçobraram as argumentações ligadas à possível violação dos princípios da capacidade contributiva e do tributo com efeito de confisco (RE 388.312, rel. Min. Marco Aurélio, rel. p/ Ac. Min. Cármen Lúcia, Pleno, j. em 01-08-2011). A nosso ver, data maxima venia, o veredicto legitima um nocivo aspecto do gravame, o qual mitiga sua vertente constitucional de progressividade e recrudesce os níveis de desigualdade social no Brasil.

3.4.3.3 A progressividade no IPTU

Até o exercício de 2001, muitos municípios efetuavam o lançamento do IPTU com base em alíquota única, em sintonia com o art. 156, § 1º, da Carta Constitucional.

Na verdade, o art. 156, § 1º, da Constituição Federal de 1988, na sua redação original, permitia, a título de exceção, a progressividade de alíquotas para o IPTU, desde que fosse para assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Existiam, então, duas formas de cobrança desse tributo: uma com finalidade arrecadatória, baseada na proporcionalidade da exação, e outra, de cunho extrafiscal, pela qual a mensuração do imposto poderia ser feita de modo progressivo, respeitado o objetivo de atender à função social da propriedade.

Aliás, o art. 182, § 4º, II, da CF dispunha acerca da progressividade extrafiscal do IPTU, que, adstrita à previsão no plano diretor do respectivo município, prestigiava a busca da **função social da propriedade urbana**, tributando-se mais gravosamente os proprietários de bens imóveis da zona urbana que não procediam a seu adequado aproveitamento. Evidenciava-se, assim, a consecução indireta de notável interesse

público, ou seja, o adequado uso e gozo da propriedade territorial urbana.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município I – São Paulo/SP, em julho de 2008: "*Determinado Município que não possui plano diretor, institui mediante lei, o IPTU progressivo no tempo como forma de promover a função social da propriedade urbana. Segundo a lei instituidora do tributo, o proprietário de imóvel urbano localizado na zona central do Município e que tenha imóvel sem qualquer construção terá o prazo de um ano para regularizar a situação, sob pena de serem aplicadas alíquotas progressivas anuais de 1,5%, 3%, 6%, 9% e 12%. Haverá inconstitucionalidade deste imposto por ser o IPTU progressivo no tempo, uma sanção incompatível com a noção constitucional de tributo, que não pode ser sanção por ato ilícito*".

Para a realização da técnica de progressividade extrafiscal no IPTU, constante do preceptivo constitucional acima destacado, eram utilizados variados critérios – sempre se respeitando os limites constitucionais da não confiscabilidade[72] –, ligados, por exemplo, ao tempo de ausentismo da propriedade (especulação imobiliária a partir da inatividade do bem), ao espaço territorial (localização física do imóvel), à superfície (metragem bruta do terreno), à destinação do imóvel (residencial, comercial ou industrial), à existência de construções (edificações), entre outros[73].

O **Supremo Tribunal Federal** sempre abonou tal sistemática:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008: "*Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a progressividade do IPTU em razão do descumprimento da função social da propriedade urbana é inconstitucional*".

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. DIVERSIDADE DE ALÍQUOTAS. PROGRESSIVIDADE. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE. Diversidade de alíquotas para a cobrança do IPTU, em virtude de tratar-se de imóvel edificado, não edificado, residencial ou comercial. Progressividade de tributo. Alegação improcedente. Precedente. Agravo regimental não provido" (AgRg no RE n. 432.989/MG, 2ª T., rel. Min. Eros Grau, j. 05-05-2006)

Com a Emenda Constitucional n. 29, publicada em 13-09-2000, alterou-se a redação do mencionado art. 156, dando nova conformação ao progressivo IPTU. Criou-se a possibilidade de tal imposto ser progressivo não apenas para o fim de se assegurar o cumprimento da função social da propriedade **(progressividade no tempo)** – o que já se permitia –, mas também em razão do valor do imóvel. Além disso, permitiu-se o estabelecimento de alíquotas diferentes em razão da localização e uso do imóvel.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009: *"O imposto sobre renda e proventos, de qualquer natureza, será progressivo no tempo, atendendo aos princípios da universalidade e da função social da renda".*

A propósito, o tema tem sido exaustivamente exigido em provas de concursos públicos, conforme se nota nos exemplos de assertivas abaixo reproduzidas:

I. Quanto à progressividade no tempo para o IPTU:

1. **"O IPTU pode ser progressivo no tempo, sendo essa uma das formas de**

apenação em caso de descumprimento de exigência pelo poder público municipal de adequado aproveitamento de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto/PI, em 21-10-2007.

2. **"A progressividade do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana pode ser estipulada em função de subutilização do solo urbano".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 18-12-2005.

3. **"Não se pode afirmar que o IPTU progressivo é facultativo, ainda que o solo da propriedade urbana não seja edificado, seja subutilizado ou sequer utilizado".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto (14º Concurso).

II. Quanto à progressividade fiscal do IPTU e a variação de alíquotas em razão do valor do imóvel:

1. **"A função do IPTU é tipicamente fiscal, já que o seu objetivo primordial é a obtenção da arrecadação de recursos financeiros para os Municípios. Todavia, a Constituição Federal também prevê uma função extrafiscal no IPTU, que pode taxar progressivamente a propriedade do solo urbano não edificada, não utilizada ou subutilizada, desestimulando assim a especulação imobiliária e a criação de obstáculos ao crescimento normal das cidades".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Ministério Público do Estado da Bahia, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto, em maio de 2004.

2. **"Admite-se a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-04-2004.

III. Quanto à progressividade fiscal do IPTU e o estabelecimento de alíquotas diferentes em razão da localização e uso do imóvel:

1. "Não se pode afirmar que, visando dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva, é lícito que lei municipal fixe adicional progressivo do IPTU em função do número de imóveis do contribuinte".
2. **"Não se pode afirmar que, em relação ao IPTU, é vedada pela Constituição Federal a adoção de alíquotas diferentes em razão da localidade e do uso do imóvel".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de

Auditor do Tesouro Municipal – Recife/PE, em 2003.

3. **"Não se pode afirmar que, acerca do IPTU, suas alíquotas podem ser progressivas apenas em função do grau de utilização do imóvel".**

A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 12-02-2006.

Note o dispositivo, alterado pela EC n. 29/2000:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

I – propriedade predial e territorial urbana; (...)

§ 1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A partir daí, os Municípios rapidamente procederam à alteração das legislações, adaptando-se à nova realidade trazida pela Emenda e permitindo que quanto maior fosse o valor venal do imóvel (que, de modo geral, era reajustado segundo os valores de mercado), maior seria a alíquota aplicada para aferição do tributo devido. Era o advento da "progressividade fiscal" para o IPTU.

Nesse ínterim, o desafio que se abriu aos operadores do Direito, no plano da interpretação, foi o de compatibilizar a nova diretriz de variação de alíquotas do IPTU com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária, levando-se em consideração, de um lado, (I) **a natureza de "imposto real"** para o IPTU, até então consagrada na doutrina e no STF, e, de outro, **(II)** a associação exclusiva daquele postulado – o da capacidade contributiva – a impostos ditos pessoais (art. 145, § 1º, CF).

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal de Vitória/ES, em 03-06-2007: "*Joana adquiriu, em setembro de 2006, um imóvel no valor de R$ 120.000,00. Em janeiro de 2007, recebeu, em sua residência, o carnê para pagamento do IPTU. O imposto que Joana terá de pagar é classificado como um imposto real*".

A progressividade fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e sua relação com o Princípio da Capacidade Contributiva mostraram-se como fértil terreno para o debate jurídico.

O motivo estava no fato de que sempre subsistiu imensa dificuldade de aceitação da chamada progressividade fiscal para o IPTU, sob o argumento de que tal gravame não era o melhor instrumento de redistribuição de riqueza. Pelo contrário, tratava-se, sim, de um imposto real, e não pessoal, o que, à primeira vista, serviria para tornar inaplicável a regra contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal. Além disso, criticava-se a adoção dessa progressividade ao IPTU, levando-se em conta, por exemplo, o valor do imóvel, por temer que tal sistemática afetaria a tomada de decisões econômicas dos contribuintes, na formação particular do patrimônio imobiliário, além de se criar nociva dependência das informações – nem sempre consistentes – dos cadastros imobiliários, de

posse das municipalidades.

Portanto, de início, coube os seguintes questionamentos: **(I)** sabendo-se que o IPTU é um tributo de natureza real, poderia tal exação levar em consideração a condição pessoal do sujeito passivo? E ainda: **(II)** como compatibilizar o § 1º do art. 145 com um possível IPTU "fiscal", e não "extrafiscal"?

Como é cediço, historicamente, o STF sempre tendeu a associar o princípio da capacidade contributiva a impostos pessoais. Note o trecho do voto do eminente Ministro Ilmar Galvão, em acórdão proferido em 1997, nos autos do RE n. 204.827-5/SP, com referência ao julgamento do RE n. 153.771/MG:

> "Demonstrou, então, o eminente Relator, com apoio em numerosos doutrinadores estrangeiros e nacionais, em voto que mereceu a aprovação da quase totalidade de seus pares, que a progressividade de natureza fiscal, prevista no § 1º do art. 145 da Constituição, porque fundada na capacidade econômica do contribuinte, aquilatada mediante identificação do patrimônio, dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte, não tem sentido quando se está diante de imposto com caráter real, como o IPTU, que no sistema tributário nacional é 'inequivocadamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor'". (Grifos nossos)

Na mesma trilha, observe a própria ementa do julgado em epígrafe:

> **EMENTA:** "No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não há admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal, a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182, é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22-12-1989, no Município de Belo Horizonte" (Grifos nossos)

E, ainda, observe o trecho do voto do insigne Ministro Moreira Alves, no julgamento do RE n. 153.771/MG, ainda em 1997:

> "Ora, no sistema tributário nacional, é o IPTU inequivocadamente um imposto real, porquanto tem ele como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel gerador da propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado na zona urbana do Município, sem levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor, tanto assim que o Código Tributário Nacional ao definir seu fato gerador e sua base de cálculo não leva em conta as condições da pessoa do sujeito passivo. (...)" (Grifos nossos)

Basicamente, o STF se mostrou fiel ao entendimento de que no sistema tributário nacional, o IPTU é inequivocamente um imposto real, porquanto tem ele, como fato gerador, a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, localizado na zona urbana do município, não se devendo levar em consideração a pessoa do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor. Portanto, os impostos reais, segundo o STF, tenderiam à proporcionalidade, e não à progressividade, exceto no caso de se dar cumprimento à função social da propriedade (art. 5º, XXIII, CF), no bojo da aceitável progressividade extrafiscal.

O eminente Ministro Moreira Alves cita em seu voto o art. 130 do CTN, demonstrando

que tal dispositivo demarca uma obrigação “ob ou propter rem, também denominada obrigação ‘ambulatória’, porque o devedor não é necessariamente o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor ao tempo em que ocorreu o fato gerador e nasceu a obrigação tributária, mas pode ser o que estiver numa dessas posições quando da exigibilidade do crédito tributário, circunstância esta que mostra, claramente, que nesses impostos não se leva em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo (...)”.

A esse propósito, discorre Sacha Calmon Navarro Coêlho[74]:

> “(...) Referimo-nos à obrigação ambulatória, em que a prestação era ‘certus na’ e ‘certus quando’, mas o sujeito passivo tanto podia ser conhecido como não, por isso que a coisa ambulava com o dono, e este nem sempre era o mesmo (‘ambulant cum dominus’). Este tipo de obrigação era comum em tributos que recaíam sobre bens imóveis, terras e edificações. Os romanos não se preocupavam com a coisa, por isso que a sua propriedade ‘ambulava’, em sentido legal, com seu dono, e este era exatamente quem devia pagar o tributo, fosse lá quem fosse (...)”.

De outra banda, na defesa do contrário entendimento doutrinário, oposto ao do STF, o estimado professor Hugo de Brito Machado[75] assevera que “não se deve, portanto, afastar dos impostos ditos reais o princípio da capacidade contributiva. Pelo contrário, tal princípio deve ser aplicado intensamente em relação a eles”.

Ainda, nessa mesma trilha, seguiu a ínclita desembargadora Federal do TRF da 3ª Região, Regina Helena Costa[76], para quem “a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles”.

Evidenciava-se, assim, no período anterior à Emenda, o entendimento do STF de que a sistemática progressiva de cobrança de impostos, concebida pela Constituição Federal, não abrangia os tributos reais e, consequentemente, não poderia ser aplicada ao IPTU.

Com base nessa premissa, suscitou-se a possível feição inconstitucional da Emenda ora comentada, uma vez que a nova sistemática de variação de alíquotas afrontaria os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, além de ferir núcleo imodificável do texto constitucional (art. 60, § 4º, CF).

Basicamente, a linha de ataque ao teor da Emenda Constitucional n. 29/2000 pautava-se na crítica de que a medida teria trazido uma exótica progressividade fiscal ao IPTU, o que não se sustentava, em resumo, pelos seguintes argumentos:

1. a Emenda laborou em erro ao estabelecer grandezas de variação do IPTU atinentes às características pessoais do contribuinte (o art. 156, § 1º, I e II, CF prevê uma progressividade em razão do valor do imóvel, com alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso do imóvel);
2. o IPTU é um imposto real, consoante jurisprudência robusta, não obedecendo à progressividade fiscal desejada pela Emenda em estudo;
3. com a Emenda, houve a exótica extensão do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF) a um imposto de índole real, no caso, ao IPTU.
4. há patente violação ao princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, CF);
5. há cristalina ofensa ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF). Note um exemplo: aplicando-se a sistemática de alíquotas recomendada na Emenda, o contribuinte ALFA, que era titular do domínio de um único imóvel, de valor venal de R$ 600.000,00, utilizável para sua residência, suportaria uma carga tributária

majorada, sob o falso fundamento de que sua capacidade contributiva era maior do que aquela de contribuintes que possuíam imóveis de valores venais inferiores. De outro lado, o contribuinte BETA, sendo titular do domínio de dez ou mais imóveis, de valores venais individuais de menor expressão (R$ 60.000,00, por exemplo), utilizáveis para locação a terceiros e especulação imobiliária, suportaria carga tributária infinitamente inferior, em que pese à sua capacidade contributiva ser talvez superior à do primeiro.

Diga-se, em tempo, que, de outra banda, despontava a argumentação "pró-Emenda" das municipalidades, na defesa de sua constitucionalidade, baseando-se, em linhas gerais, nas seguintes premissas:

1. o art. 156 da Lei Maior, com a redação da Emenda Constitucional n. 29/2000, não ultrapassava os limites materiais contidos no art. 60, § 4º, da CF e não abolia direitos ou garantias individuais, até porque não existia o suposto direito de só ser tributado progressivamente no caso dos impostos pessoais;
2. entre as cláusulas pétreas, não se incluía a vedação ao direito de se instituir imposto progressivo de natureza real;
3. a instituição de alíquotas diferenciadas, em razão da localização, do valor e do uso do imóvel dava-se em respeito ao princípio da isonomia, pois se tributava desigualmente os que se achavam em situação de desigualdade, atendendo-se ao princípio da capacidade contributiva;
4. a progressividade dos impostos era o melhor meio de se afastar as injustiças tributárias, pois quem tinha maior riqueza devia, em termos proporcionais de incidência, pagar mais imposto do que quem tinha menor patrimônio, ou seja, além de ser uma progressividade "justa", uma vez que proporcionava maior distribuição de rendas e justiça social (o viés extrafiscal), era uma progressividade "jurídica", na medida em que desigualava os desiguais, conforme suas desigualdades;
5. a Emenda Constitucional apenas explicitava regra que já estava implícita na Carta original, cumprindo os princípios de moralidade e de justiça contributiva, segundo os quais os ônus sociais distribuem-se conforme o patrimônio e a capacidade econômica do contribuinte;
6. o art. 145 da CF, ao preceituar que "os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", não significava que estaria vedada a progressividade para impostos que, doutrinariamente, são conceituados como de natureza real. Aliás, já se entendia que a alíquota do IPTU poderia ser progressiva em função do adequado aproveitamento do imóvel, de acordo com a política urbana estabelecida no plano diretor do Município. Ademais, o mencionado "caráter pessoal" não era sinônimo de tributo pessoal;
7. a progressividade tributária era o meio para a realização da função social da propriedade e da justiça social, não exsurgindo pela medida o caráter confiscatório do imposto.

Na esteira de tantos argumentos "pró-Emenda", parte da doutrina posicionou-se no sentido de que não existia na Constituição Federal de 1988 qualquer vedação ao emprego do princípio da capacidade contributiva em relação aos impostos reais. Note o entendimento de Hugo de Brito Machado[77]:

> "(...) Primeiro, note-se que o § 1º do art. 145 não veda de modo nenhum a realização do princípio da capacidade contributiva relativamente aos impostos reais. (...) À primeira vista, pode parecer que os impostos reais não se prestam para a realização do princípio da capacidade contributiva. Na verdade, porém, assim não é. (...) Por fim, é importante que se esclareça, porém, que o fato de ser utilizado um imposto, como o IPI, para a realização do princípio da capacidade contributiva, não confere a esse imposto um caráter pessoal. Por maior que seja o seu grau de seletividade em função da essencialidade do produto, segue sendo ele tipicamente um imposto real".

Ademais, ainda nessa trilha defensiva da Emenda, foi possível observar na doutrina o entendimento segundo o qual a progressividade fiscal instituída a partir da EC n. 29/2000 era, em verdade, o corolário ou o próprio "refinamento" do princípio da capacidade contributiva e, num grau dito "axiologicamente superior", do próprio princípio da isonomia, de modo que a carga tributária viesse a ser mais significativa para os contribuintes que revelassem superior riqueza patrimonial e menos onerosa para os cidadãos de mais baixa renda[78].

Viu-se, assim, que prestigiar a instituição da progressividade fiscal no IPTU seria o mesmo que garantir a todos o exercício da cidadania, viabilizando ao Estado o seu nobre exercício na aplicação normativa do tributo, bem como na execução das políticas públicas[79].

Como se nota, pode-se hoje dizer, sem medo de equívocos, que o assunto deixou a doutrina e os tribunais divididos. Inúmeras foram as opiniões a favor da progressividade, assim como aquelas que exteriorizavam uma frontal discordância.

No plano da análise do tema pelo STF, viu-se que, de início, o Pretório Excelso, sem enfrentar os pontos centrais da discussão, concebeu apenas que as leis anteriores à Emenda eram inconstitucionais, quanto à técnica da progressividade fiscal, mas as que tivessem sido elaboradas após a EC n. 29/2000 seriam passíveis de aplicação.

Assim, o Pretório Excelso firmou entendimento no sentido de ser inconstitucional a pretensão tributante do fisco municipal de impor a progressividade fiscal, aferível pela capacidade contributiva do sujeito passivo, para os eventos tributários verificados antes do advento da EC n. 29/2000.

Nesse passo, em 2003, editou-se a **Súmula n. 668 do STF**, que reza: "É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005: "*É constitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da emenda constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana*".
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 12-02-2006: "*Acerca do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, é correto afirmar que o STF en-tendeu inconstitucional lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas, salvo se*

> *destinadas a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana*".
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/SC, em 20-08-2006: "*O Supremo Tribunal Federal tem posição consolidada no sentido de que até a edição da Emenda Constitucional n. 29/2000 era inconstitucional a lei municipal que tivesse estabelecido alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade*".

Insta frisar que, sob a égide das Constituições de 1946 e de 1967/69, o STF consagrou o entendimento segundo o qual o uso de alíquotas progressivas para o IPTU, proporcionalmente ao número de imóveis do contribuinte, era inconstitucional, o que à época foi consubstanciado na **Súmula n. 589** ("É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte"). Assim, o STF deixou claro seu entendimento de que o imposto era um imposto real, e não pessoal, afastando a aplicação do princípio da capacidade contributiva. De certa forma, com o advento da Súmula n. 668, mostrava-se superado o entendimento do enunciado anterior, elaborado naquela Corte, em 1976.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Federal (AGU), em 2007.

A presente Súmula n. 668 se mostrou importante, no plano temporal, sobretudo em um aspecto: mesmo antes do advento de tal Emenda, havia leis municipais que previam a cobrança de IPTU mediante alíquotas progressivas, de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo. Além disso, de outra banda, havia municípios que, após a Emenda, vinham cobrando o IPTU progressivo, sob a nova roupagem oriunda do art. 156, § 1º, I e II, da CF, porém com lançamentos referentes a eventos tributários que se consumaram em período anterior à indigitada alteração constitucional.

Note os posicionamentos do STF que se seguiram à Súmula:

(I) **EMENTA:** A Turma aplicou o entendimento firmado no Enunciado 668 da Súmula do STF ("É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana") e conheceu em parte de recurso extraordinário para, nessa parte, dar-lhe provimento a fim de afastar a cobrança de alíquotas progressivas do IPTU. (...) (RE 212.558/RS, 2ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 29-06-2004)

(II) **EMENTA:** O Tribunal, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário para declarar a inconstitucionalidade do art. 17 da Lei 1.354, de 22 de dezembro de 1979, com a redação dada pela Lei Complementar 178, de 22 de dezembro de 1996, ambas do Município de Maringá/PR, que estabeleciam alíquotas progressivas para o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. (...) Tendo em conta a inexistência, à época, de lei federal regulamentando o art. 182, § 4º, da CF, e a ausência de Plano Diretor, adotou-se o entendimento do STF fixado no RE 153.771/MG (DJU de 05-091997), no sentido de que a única progressividade admitida pela CF/88, em relação ao IPTU, é a extrafiscal, destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Vencido o Min. Carlos Velloso que negava provimento ao recurso e declarava a constitucionalidade da progressividade das alíquotas. (RE 400.780/PR, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 12-08-2004) (Grifo nosso)

(III) **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. PROGRESSIVIDADE ANTERIOR À EC 29/2000. TAXA DE COLETA DE LIXO E LIMPEZA PÚBLICA – TCLLP. (...). I – A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinadas a assegurar o cumprimento

da função social da propriedade urbana (Súmula 668 do STF). (...). IV – Agravo improvido. (AgReg no RE n. 380.427/RJ, 1ª T., rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 22-06-2007) (Grifo nosso)

(IV) **EMENTA:** 1. IPTU: progressividade: Lei 5.641/89 do Município do Belo Horizonte: o STF firmou o entendimento – a partir do julgamento do RE 153.771, Pleno, 20-11-1996, Moreira Alves – de que a única hipótese na qual a Constituição – antes da EC 29/00 – admitia a progressividade das alíquotas do IPTU era a do art. 182, § 4º, II, destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. 2. Progressividade: declaração de inconstitucionalidade: inviabilidade da concessão de efeitos ex nunc, no caso: precedentes. (...). (AgRg no AI n. 486.301/MG, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 16-02-2007) (Grifo nosso)

Também se mostrou inconstitucional, naquele momento anterior à EC n. 29/2000, a hipótese – sofisticada, até certo ponto – de progressividade (por via) transversa, como se notou no veredicto exarado no RE 355.046, rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, j. em 01-08-2011. Tratava-se de caso de norma municipal que concedeu isenções parciais de IPTU inversamente proporcionais ao valor venal de imóveis. É fácil perceber que, revestindo-se dessa exótica indumentária, a isenção deixa de atuar como benefício fiscal, passando a compor o aspecto quantitativo da norma tributária impositiva. Após a EC n. 29/2000, até seria possível cogitar de sua validade; antes, não.

De fato, a progressividade fiscal do IPTU não existia no texto original da Constituição Federal de 1988, ao menos de forma expressa. Foi apenas com o advento da EC n. 29/2000 que se inseriu tal diretriz normativa no texto constitucional. Assim, somente após a vigência de tal Emenda pôde o fisco municipal exigir a progressividade segundo a capacidade econômica do contribuinte, mesmo diante da pré-existente regra genérica de progressividade tributária constante no art. 145, § 1º, da CF. Registre-se, ad argumentandum, que há entendimento doutrinário segundo o qual a progressividade fiscal do IPTU sempre se mostrou "perfeitamente admitida e, até mesmo, implicitamente exigida pela nossa Carta Republicana"[80].

Em 2006, o STF, no RE 423.768-7/SP, foi instado a se pronunciar sobre a Lei Municipal n. 13.250/2001, do município de São Paulo, a qual levou a cabo a variação de alíquotas consoante a Emenda Constitucional 29/2000.

Para o relator da matéria, o eminente Ministro Marco Aurélio, "o alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, ou seja, onerando aqueles com maior capacidade para o pagamento do imposto". Para o preclaro relator, acompanhado pelos votos dos Ministros Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia, Eros Grau e Sepúlveda Pertence (decisão prolatada em 01-12-2010), a Lei Municipal n. 13.250/2001 concretizou de modo legítimo a previsão constitucional, e a Emenda Constitucional n. 29/2000 não afastou qualquer direito ou garantia individual, conforme se nota no trecho colhido de seu voto:

"(...) Eis a questão que se coloca à Corte: é possível dizer-se que a Emenda Constitucional n. 29/2000 veio a afastar cláusula pétrea? (...) Ora, a Emenda Constitucional n. 29/2000 não afastou direito ou garantia individual. E não o fez porquanto o texto primitivo da Carta já versava a progressividade dos impostos, a consideração da capacidade econômica do contribuinte, não se cuidando, portanto, de inovação a afastar algo que pudesse ser tido como integrado a patrimônio. (...) Em síntese, esses dados não vieram a implicar o afastamento do que se pode ter como cláusula pétrea, mas simplesmente dar o real significado ao que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos. Daí concluir no sentido de conhecer e prover o extraordinário para afastar a pecha atribuída à Emenda Constitucional n. 29/2000 e, com isso, ter como harmônica com a Carta da República, na redação decorrente da citada Emenda, a Lei do Município de São Paulo n. 6.989, de 29 de dezembro de 1966, na redação imprimida pela Lei

n. 13.250, de 27 de dezembro de 2001".

Posto isso, atualmente, é dessa forma que a questão da progressividade do IPTU apresenta-se perante a doutrina e o STF, mostrando-se à luz de uma **dupla progressividade ao IPTU** – a progressividade extrafiscal, que lhe é – e sempre foi – genuína, e a progressividade fiscal, haurida da **EC n. 29/2000**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para Exame de Ordem, em 20-01-2008: "*Um município que institui lei estabelecendo alíquotas progressivas para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) em razão do valor do imóvel e, também, alíquotas diversas de acordo com o uso do imóvel, contraria dispositivo constitucional que, tendo como parâmetro o uso do bem imóvel, veda o estabelecimento de alíquotas diversas para o IPTU*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de 2ª Classe/SE, em maio de 2005: "*Após a Emenda Constitucional n. 29, o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana pode ser exigido através de alíquotas progressivas desde que o Município possua plano diretor*".

Diante do exposto, é possível assegurar que **"o princípio da progressividade determina o estabelecimento de alíquotas mais elevadas na tributação de contribuintes com maior poder econômico. Apesar de ser ideal a aplicação desse princípio ao maior número de tributos possível, somente há expressa previsão no texto constitucional desse tipo de aplicação sobre os seguintes impostos: renda e proventos, propriedade territorial rural e propriedade predial e territorial urbana"**.

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pelo Instituto OPET, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU), em 0403-2007.

3.4.3.4 A progressividade no ITCMD

À luz do entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência, sempre foi comum a recusa à progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). A propósito, pudemos demonstrar tal direção nas edições anteriores desta obra, destacando, até mesmo, a **preferência das Bancas Examinadoras dos concursos por esse entendimento**.

> Note a assertiva (adaptada) considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, em março de 2008: *"Determinado Estado da Federação resolveu instituir alíquotas progressivas para o imposto de transmissão* causa mortis *e doação. Nessa nova conjuntura, fixou as seguintes faixas de alíquotas: para base de cálculo de até cinquenta mil reais, terão alíquotas de* ***2%****; de cinquenta mil e um reais até trezentos mil reais, terão alíquota de* ***3%****; acima de trezentos mil reais, terão alíquota de* ***4%****. Atendendo-se ao disposto na Constituição Federal e considerando o entendimento do STF sobre progressividade de imposto, é CORRETO afirmar que se trata de progressividade fiscal, não prevista na Constituição Federal para o imposto de transmissão dos Estados, sendo, portanto, inconstitucional".*

Por outro lado, não se pode perder de vista que a **Resolução n. 9/92** do Senado Federal, ao estabelecer alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da CF, dispõe: **(I)** a alíquota máxima do ITCMD será de oito por cento (8%), a partir de 1º de janeiro de 1992; **(II)** as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, **poderão ser progressivas** em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008: "*Segundo a legislação em vigor sobre o imposto referente à transmissão* 'causa mortis', *a alíquota do referido tributo poderá ser progressiva*".

Em fevereiro de 2013, o STF declarou constitucional a progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Dessa forma, com esse emblemático julgado, a Corte Suprema modifica a sua tradicional jurisprudência, colocando em xeque dois pilares exegéticos, ali já sacramentados:

1. os impostos ditos reais possuem caráter incompatível com a progressividade (exceto os casos do IPTU e do ITR, por força da expressa previsão constitucional). Daí a lapidação da conhecida Súmula 656 do STF, afastando a progressividade para o ITBI;

2. a progressividade somente se afigura legítima se estiver expressa no texto constitucional, do que deflui a técnica tão somente para **três** impostos, taxativamente indicados: o IR (art. 153, § 2º, I, CF), o ITR (art. 153, § 4º, I, CF) e o IPTU (art. 182, § 4º, II, e art. 156, § 1º, I, ambos da CF).

Em rápida análise histórica, sabe-se que no STF, em junho de 2008, iniciou o julgamento do recurso extraordinário (RE 562.045) interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, no qual se discutia a constitucionalidade de um dispositivo da lei gaúcha que

previa a progressividade para o ITCMD. Os julgadores se dividiram: de um lado, com votos vencidos, entendeu-se que a progressividade para impostos reais só seria possível se estivesse expressamente estipulada na Carta Magna, tudo em consonância com o que se pode depreender da interpretação do art. 145, § 1º, CF; de outra banda, os votos vencedores pautaram-se na ideia de que o art. 145, § 1º, da CF faz alusão a "caráter pessoal" dos impostos, não distinguindo impostos pessoais de impostos reais. Daí se defender, segundo estes últimos, que todos os impostos – mesmo os que não tivessem o indigitado "caráter pessoal" – acabavam guardando relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

A conclusão do feito, com repercussão geral reconhecida, deu-se em 6 de fevereiro de 2013, quando o Plenário, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, considerando constitucional a progres-sividade para o ITCMD, à semelhança do que já se adota em legislação alienígena (Espanha, Itália, Alemanha etc.). Observe a ementa:

> **EMENTA:** EXTRAORDINÁRIO. ITCMD. PROGRESSIVIDADE. CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida. (AgR-RE 542.485, rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. em 19-02-2013)

A linha de pensamento prevalecente na Corte Suprema baseou-se, em síntese, no fato de que o ITCMD, por ser um tributo que incide sobre as transferências de bens e direitos a título gratuito, pressupõe um signo presuntivo de acréscimo patrimonial – motivo bastante para se defender a progressividade. Aliás, com essa faceta, o ITCMD progressivo se aproxima mais do IR e menos do ITBI, evitando que se faça qualquer relação entre ele próprio e este imposto municipal (não progressivo, como se sabe, por força da Súmula 656, STF).

Em tempo, diga-se que tal entendimento já encontrava ressonância nas palavras de Ricardo Lobo Torres[81]:

> O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que deve se afinar simultaneamente com os subprincípios da 'progressividade', que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, (...).

Por fim, com esse veredicto, o STF deixou claro o seu entendimento quanto aos "pilares exegéticos" acima prenunciados, evidenciando que:

> **1.** todos os impostos, mesmo os que não têm o "caráter pessoal", guardam relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Tal entendimento – chancelando a progressividade para o ITCMD – não anula a validade da Súmula 656 do STF (e até a da Súmula 668 do STF), mantendo-se ambas aplicáveis;
> **2.** não se pode mais defender que "só a Constituição Federal pode autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais", uma vez que agora a progressividade pode estar expressa no texto constitucional ou não: na primeira hipótese, destacam-se o IR, o ITR e o IPTU; na última hipótese, por força pretoriana, tem-se o ITCMD.

Desse modo, conclui-se que subsistem **quatro** impostos com previsão de progressividade em nosso sistema tributário: dois federais (IR, ITR), um municipal (IPTU) e, finalmente, um estadual (ITCMD).

3.4.4 A capacidade contributiva e a proporcionalidade

A técnica da proporcionalidade – obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável – é um instrumento de justiça fiscal "neutro", por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva. Vale dizer que a técnica induz que o desembolso de cada qual seja proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado.

Partindo-se da adoção de uma mesma relação matemática entre o tributo e a matéria tributável, a proporcionalidade faz com que a alíquota mantenha-se incólume, uniforme e invariável. Desse modo, tal sistemática torna a alíquota uma constante, e a base de cálculo, uma variável. Portanto, quer a base de cálculo sinalize um valor alfa ou um valor beta, a alíquota sobre estes montantes recairá por idêntica percentagem.

Registre-se, por oportuno, que a proporcionalidade não vem explícita no texto constitucional, como a **progressividade**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Não contraria o princípio da igualdade, previsto no art. 150, II, da CF, lei que estabeleça alíquota única de imposto de renda, que incida igualmente sobre todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, porquanto tal princípio reza que todos os contribuintes devem ser tratados da mesma forma".*

Abaixo segue um **quadro comparativo**:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo do TCE/TO (Especialidade: Direito), em 08-02-2008: *"No imposto progressivo, o valor é fixado em proporção à riqueza da qual o fato gerador é um fato-signo presuntivo".*

PROPORCIONALIDADE	PROGRESSIVIDADE
Base de Cálculo Alíquota $ 10 10% 1 100 10% 10	**Base de Cálculo Alíquota $** 10 10% 1 100 25% 25

No plano histórico, de há muito, a proporcionalidade transita em abundância como vetusta técnica tributária, tendo sido originariamente apresentada a nós por meio dos intitulados "quintos" (20%), "dízimos" (10%) ou "décimas prediais". Ainda na Roma Imperial, sobressaiu o instituto da vicesima hereditatum (5%) – um imposto proporcional incidente sobre a herança[82].

Nesse passo, é importante registrar que, embora os impostos proporcionais tenham sido muito utilizados na Idade Moderna, ocupando, ainda hoje, posição de destaque nos sistemas fiscais contemporâneos, já não são considerados os mais idôneos a atender o princípio da capacidade contributiva, persistindo sua aplicação em casos pouco ajustáveis àprogressividade[83].

Com efeito, subsistem férteis críticas à técnica da proporcionalidade, como se nota da lição de Geraldo Ataliba[84], para quem "os impostos que não sejam progressivos – mas que tenham a **pretensão de neutralidade** – na verdade, são regressivos, resultando em injustiça e inconstitucionalidade".

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Faepesul (Unisul), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Imaruí/SC, em 2009: *"'O imposto proporcional' é o tributo em que a alíquota é constante (igual/uniforme/fixa) e cujo resultado só aumenta à proporção que aumenta o valor sobre o qual incide. É um tributo de alíquota inalterável, qualquer que seja o montante tributável ou a base tributária".*

Quanto à distorção conhecida por **"regressividade"**, diz-se que o sistema tributário brasileiro encerra evidente paradoxo: o dilema de conciliar a ação afirmativa do Estado na distribuição equitativa da riqueza social com a impossibilidade de expansão da incidência tributária para além das fronteiras do mínimo vital e do não confisco. Tal paradoxo tem sido, lamentavelmente, solvido pela indesejável opção da tributação regressiva, que onera mais gravosamente as famílias com menor poder aquisitivo, amplificando a concentração de renda e as desigualdades sociais.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal (Área: Tecnologia da Informação), em 2005: *"Do ponto de vista da eficiência econômica e da competitividade dos produtos brasileiros nos mercados doméstico e internacional, há enormes 'entraves fiscais' que precisam ser eliminados. São eles: a tributação dos bens de capital; o pesado ônus sobre as exportações; o peso dos impostos que incidem sobre matérias-primas e demais insumos utilizados no processo de produção; as injustiças derivadas da regressividade dos tributos".*

Passemos, então, a algumas considerações pontuais sobre este fenômeno anômalo, ou seja, a regressividade, em nosso sistema tributário.

3.4.4.1 A proporcionalidade e a regressividade no sistema tributário brasileiro

"A carga fiscal ou carga tributária bruta corresponde à relação entre a totalidade de tributos pagos pela sociedade e o PIB. Quanto ao seu resultado, a carga fiscal será regressiva, quando provocar uma maior concentração de renda na sociedade".

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual do Estado do Acre (SGA/Sefaz/AC), em 23-08-2009.

Nesse passo, **"uma das discussões mais acirradas sobre a inflação diz respeito à 'distribuição da carga tributária', pois, se de um lado a mesma atua como um tributo sobre os encaixes reais, afetando mais as classes de menor poder aquisitivo, de outro, corrói a base e o recolhimento dos tributos, ainda que sejam protegidos por algum esquema de indexação. Nessa condição ocorre a 'regressividade do sistema tributário'"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo NUCEPE, para o cargo de Auditor Governamental da Controladoria Geral do Estado do Piauí, em 27-05-2007.

O Brasil possui uma carga tributária elevada e em ascensão, e sua distribuição pela sociedade beneficia quem ganha mais e, de modo perverso, sacrifica quem ganha menos.

Em elucidativo artigo publicado por Gilberto Luiz do Amaral (e outros)[85], pudemos extrair curiosas estatísticas sobre a carga tributária brasileira, que reputamos merecedoras de registro neste trabalho: os autores evidenciam que a carga tributária sobre renda, consumo e patrimônio já consome 150 dias de trabalho do brasileiro, ou seja, 4 meses e 30 dias. Assim, em 2013, o brasileiro trabalhou de 1° de janeiro a 30 de maio com o exclusivo propósito de pagar os tributos (impostos, taxas e contribuições) exigidos pelos governos federal, estadual, distrital e municipal. Comparativamente, constatam os autores, enquanto nas décadas de 70 e 80, o cidadão brasileiro trabalhava, respectivamente, 76 e 77 dias ao ano para arcar com o ônus tributário, na década de 90, o número subiu para 102 dias ao ano. Após o ano 2000, por sua vez, os números não pararam de crescer: em 2000, o brasileiro dispôs de 121 dias de seu ano para pagamento de tributos; em 2005, de 140 dias; e, em 2013, de 150 dias. Portanto, hoje se trabalha quase o dobro do que se trabalhava na década de 70 para arcar com nossa dívida tributária. Por fim, os autores registram que países como a Suécia e França apresentam, curiosamente, números mais expressivos (o cidadão sueco trabalha 185 dias ao ano para pagar os tributos; o cidadão francês, 149 dias), porém é cediço que em tais países será possível desfrutar de uma efetiva contraprestação estatal quanto aos serviços públicos de qualidade que venham a ser prestados.

Seguindo na contramão das experiências internacionais, a estrutura tributária brasileira constitui-se, predominantemente, de tributos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento, tais como o **ICMS**, o IPI, o IRPJ, o ISS, o PIS, a COFINS, a CSLL, entre outros. No plano arrecadatório, estes gravames sobressaem, de modo expressivo, em relação aos chamados “tributos diretos”, geralmente incidentes sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR, ITBI, ITCMD, entre outros), com pouco volume arrecadável.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual do Estado do Acre (SGA/Sefaz/AC), em 23-082009: *“Acerca da classificação quanto ao tipo do tributo, o ICMS é, essencialmente, indireto e regressivo”.*

No Brasil, analisando-se a tributação nas últimas duas décadas, pode-se afirmar, sem receio de errar, que as cargas tributárias direta e indireta, mantiveram-se assim distribuídas: 40% para a primeira e 60% para a segunda.

É induvidoso que os impostos indiretos, particularmente, tendem à regressividade, pois os consumidores, ricos ou pobres, realizando transações de bens e serviços, pagam na mesma proporção, em relação ao valor do bem ou serviço adquirido, independentemente de suas capacidades de contribuição.

Daí se evidenciar, ano a ano, um Estado brasileiro que se torna cada vez mais financiado pelas classes de menor poder aquisitivo, com a **população de baixa renda** suportando uma elevada tributação indireta, o que contribui para o recrudescimento das desigualdades sociais. Infelizmente, nossa filosofia tributária busca **onerar menos a renda** e o patrimônio e gravar mais os bens e serviços. Ademais, os tributos indiretos provocam um imediato impacto nos custos e na competitividade das empresas quando veiculam uma tributação cumulativa sobre a produção e a circulação de mercadorias.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Finanças e Controle (AFC/SFC), em 27-01-2001: *"O sistema regressivo tem a característica básica de tributar mais fortemente as camadas mais baixas de renda".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Finanças e Controle (AFC/SFC), em 2701-2001: *"O sistema regressivo não tem nenhum efeito sobre o estado da distribuição da renda na sociedade".*

Segundo Marcio Pochmann[86], presidente do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), **"os pobres no Brasil pagam 44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com alta carga de impostos indiretos, como os da cesta básica"**. Para Pochmann, ao apresentar dados que mostram a incidência de tributos mais fortes entre os hipossuficientes, afirma que 1,8% da renda dos mais pobres é gasta com IPTU, enquanto 1,4% da renda dos mais ricos é gasta com o imposto. Para ele, "o IPTU das mansões é proporcionalmente menor que o da favela".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Finanças e Controle (AFC/SFC), em 27-01-2001: *"A carga tributária de um país é dita regressiva quando onera todos os segmentos sociais na mesma proporção".*
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE/AC), em 26-04-2009: *"Considera-se imposto regressivo aquele em que o ônus da carga tributária é repartido de maneira uniforme entre as várias classes de renda da sociedade".*

De fato, há estudos que apontam curiosa proporção: à medida que a renda aumenta, os gastos familiares com habitação tendem a decrescer, pois as famílias mais abastadas promovem menor esforço financeiro para adquirir o imóvel. Daí se afirmar que a adoção, por exemplo, de uma alíquota única e invariável, incidente sobre a propriedade imobiliária, tende a provocar uma regressividade, onerando-se mais gravosamente as famílias mais pobres.

Por derradeiro, insta mencionar que o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)[87] divulgou, em abril de 2013, um profícuo estudo sobre o confronto entre "carga tributária" e "IDH" (o conhecido "Índice de Desenvolvimento Humano"). A propósito, o IDH – um índice padronizado de avaliação desenvolvido por um economista paquistanês em 1990 – é uma reconhecida medida comparativa de riqueza, alfabetização, educação, entre outros fatores. Ele varia de 0 (zero) a 1 (um): quanto mais próximo dessa última medida, maior será o grau de desenvolvimento aferido.

Desgraçadamente, as conclusões demonstraram que o Brasil detém uma elevadíssima carga tributária em comparação com o pífio retorno de bem-estar que esta receita pública provoca na sociedade (o IDH brasileiro, em 2012, foi de 0,730). Entre os 30 países com maiores cargas tributárias, o Brasil ocupa a 30ª posição – e essa lamentável situação de "lanterna" já se repete há vários anos. Os primeiros lugares foram assim preenchidos: **Estados Unidos** (1º lugar: Carga Tributária de **25,10%** para um

IDH/2012 de **0,937**; **Austrália** (2º lugar: Carga Tributária de **25,60%** para um IDH/2012 de **0,929; Coreia do Sul** (3º lugar: Carga Tributária de **25,90%** para um IDH/2012 de **0,909;** e, finalmente, **Japão** (4º lugar: Carga Tributária de **27,60%** para um IDH/2012 de **0,912.**

À guisa de curiosidade, vale a pena observarmos os resultados afetos à Argentina e ao Uruguai, ambos mais bem posicionados do que o Brasil: **Uruguai** (13º lugar: Carga Tributária de **27,18%** para um IDH/2012 de **0,792; Argentina** (21º lugar: Carga Tributária de **33,50%** para um IDH/2012 de **0,811;** e, lamentavelmente, **Brasil** (30º lugar: Carga Tributária de **36,02%** para um IDH/2012 de **0,730.**

Tais estatísticas, reveladoramente tristes, apenas atestam que há um longo caminho a percorrer no sentido de alcançarmos, um dia, a meta da tributação justa, aliada a um racional sistema tributário.

3.4.5 A capacidade contributiva e a seletividade

A seletividade é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação.

Mais do que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da **regressividade**, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão "sempre que possível", constante do art. 145, § 1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o "praticável" elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Finanças e Controle Externo – AFCE/TCU, em 2000: *"Caracteriza regressividade do sistema tributário a aplicação das mesmas alíquotas a produtos de diferentes graus de essencialidade".*

Como mais um meio de exteriorização do postulado da capacidade contributiva, a seletividade, prestigiando a utilidade social do bem e informando, basicamente, **dois impostos** – o ICMS (o art. 155, § 2º, III, CF) e o IPI (o art. 153, § 3º, I, CF) –, mostra-se como técnica de inci-dência de alíquotas que variam na razão direta da superfluidade do bem (maior alíquota – bem mais desimportante) ou, em outras palavras, na razão inversa da **essencialidade** (ou imprescindibilidade) do bem (maior alíquota – bem menos essencial). Portanto, **ICMS e IPI** detêm seletividade.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"A seletividade e a progressividade não se confundem, sendo que ambos são de plena aplicação na instituição dos impostos incidentes sobre a renda e sobre produtos industrializados".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/SC, em 2008-2006: "*Considera-se que um tributo é seletivo quando as suas alíquotas variam de acordo com a essencialidade dos produtos, das mercadorias ou dos serviços*".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC (certame anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"Os impostos que possuem as características de seletividade, em função da essencialidade, e de não cumulatividade são o IPI e o ICMS".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Moura Melo Concursos (Santo André/SP), para o cargo de Procurador da Prefeitura Municipal da Estância Turística de Ribeirão Pires/SP, em 2009: *"Dos seguintes impostos, são seletivos e não cumulativos: IPI e o ICMS".*

Na lição de Aliomar Baleeiro[88], "a palavra (essencialidade) (...) refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros (...)".

Quanto à temática da superfluidade, frise-se que o Poder Judiciário poderá ser chamado a declarar se esta ou aquela mercadoria é ou não supérflua, não se reservando tal tarefa, com exclusivismo, ao legislador[89].

Em termos práticos, haverá desoneração de tais impostos nos bens considerados essenciais, como alimentos, vestuário etc. De modo oposto, onerar-se-ão mais gravosamente os produtos considerados supérfluos, de luxo ou suntuários, como os perfumes, as bebidas, os cigarros, entre outros bens. Em resumo: gravam-se menos os produtos indispensáveis; oneram-se mais os "produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo"[90].

À guisa de exemplificação, no que tange à seletividade, impende registrar a assertiva abaixo – considerada correta em prova de concurso –, pelo seu alto grau de informatividade:

> **"Segundo a legislação tributária de Minas Gerais, a alíquota do ICMS, nas operações realizadas dentro do Estado de Minas Gerais, é de 25% (vinte e cinco por cento) em relação às seguintes mercadorias, dentre outras: cigarros e produtos de tabacaria, perfumes, cosméticos e produtos de toucador. Em relação a outras mercadorias, dentre elas arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho, farinha de mandioca, leite in natura, a alíquota do mesmo imposto, para as operações realizadas em território mineiro, é de 12% (doze por cento). Em relação a esta situação, é correto afirmar que a adoção destas alíquotas é compatível com a Constituição Federal, porque atende ao princípio da seletividade, tendo em vista o caráter essencial daqueles produtos tributados à alíquota de 12% (doze por cento)".**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela OAB/MG, em abril de 2008.

Por essa razão, o estimado professor Ricardo Lobo Torres[91] adverte, com a precisão que lhe é peculiar, que "a desigualdade consistirá em agravar a tributação dos bens úteis ou necessários ou abandonar a diferenciação de alíquotas".

Insta mencionar que, nesses impostos seletivos **(ICMS e IPI)**, a capacidade contributiva será concretizável não apenas do ponto de vista pessoal-individual mas também do ponto de vista objetivo-genérico. Desse modo, a exteriorização da técnica não ocorrerá por meio da fórmula "fulano é igual ou desigual a beltrano", mas, na trilha do consumo objetivo, por intermédio da fórmula "fulano é igual ou desigual a beltrano, em face do consumo de dado bem"[92].

> A dupla de impostos, associada ao princípio da sele-tividade, em função da essencialidade do bem, foi solicitada em itens de vários concursos: **(I)** prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado, para o cargo de Procurador do Estado de Goiás, em 18-11-2001; **(II)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Fiscal da Receita da Carreira Auditoria Tributária/DF, em setembro de 2001; **(III)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/PE, em fevereiro de 2004.

É bom que se diga que tais impostos seletivos rechaçam a técnica da "progressividade", sob pena de, entendendo-se de modo diverso, esvaziarem assim os comandos constitucionais que a eles associam a própria técnica da seletividade, antes de veicularem uma iníqua graduação de alíquotas, que se estabeleceria, caso se lhes avocasse a progressividade, em total menoscabo da essencialidade do bem tributado[93].

Insta mencionar que a seletividade do ICMS é facultativa – posição doutrinária dominante –, enquanto a seletividade do IPI é obrigatória[94].

A propósito, o tema tem sido exaustivamente solicitado em provas de concursos públicos, destacando-se os itens, considerados corretos, segundo os quais se afirma que:

1. **a seletividade para o ICMS é de natureza facultativa, portanto, "pode" ser ele seletivo;**

> O tema foi solicitado nos seguintes concursos: **(I)** prova realizada pela Procuradoria do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 2005; **(II)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/PB, em fevereiro de 2004; **(III)** prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina, para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-03-2007; **(IV)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004; **(V)** prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais, em 2005.

2. **a seletividade para o IPI é de natureza obrigatória, portanto, "deve" ser ele seletivo.**

> O tema foi solicitado nos seguintes concursos: **(I)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal do TRF/5ª Região, em 2004 e **(II)** prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Mato Grosso do Sul, em 2008.

Entretanto, Roque Antonio Carrazza[95], citando Celso Antonio Bandeira de Mello, insiste em que o ICMS "deverá" ser seletivo, inexistindo faculdade ao legislador, mas nítida norma cogente, de observância obrigatória, pois, quando a Constituição confere a uma pessoa política um "poder", ela está, ipso facto, a lhe impor um "dever", razão por que tais pessoas políticas detêm poderes-deveres.

Quanto a esse tema, entendemos que a obrigatoriedade da técnica nos parece ser a única exegese aceitável, vindo ao encontro da necessária justiça tributária, alcançável

pela via da tributação em cotejo com a essencialidade do bem. Todavia, para fins de concursos públicos, em provas objetivas, temos recomendado a obediência à literalidade constitucional, defendendo-se o ICMS como facultativamente seletivo, e o IPI como obrigatoriamente seletivo, conforme se pode notar das **corretas** assertivas abaixo, coletadas de provas de concursos:

1. **"A seletividade é obrigatória para o IPI, mas facultativa para o ICMS".**

   A assertiva foi solicitada em prova realizada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto (14º Concurso).

2. **"Não se pode considerar que o ICMS é obrigatoriamente não cumulativo e seletivo".**

   A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/PB, em 02-03-2008.

3. **"Não se pode considerar que o ICMS e o IPI são tributos, segundo a Constituição de 88, obrigatoriamente seletivos, já que devem observar a essencialidade do bem".**

   A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008.

4. **"O imposto sobre produtos industrializados deverá, obrigatoriamente, ter as características de seletividade, em função da essencialidade e da não cumulatividade".**

   A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Natal/RN, em 2001.

5. **"Nos termos albergados na atual Constituição Federal, a seletividade, princípio que protege a essencialidade do produto, deve ser entendida como princípio obrigatório para o IPI, e permitido, mas não obrigatório, para o ICMS".**

   A assertiva foi solicitada em prova realizada pela Unama, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Bragança/PA, em 2007.

6. **"O ICMS será sempre seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".**

   A assertiva foi solicitada em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009.

1 BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. São Paulo: [s.e.] Arcádia, 1944, pp. 10-11.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da anterioridade em matéria tributária. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 63, [s.d.], p. 104.

3 V. BORGES, José Souto Maior. Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 93, ano 23, jan./mar. 1990, p. 34.

4 V. CAMPOS, Francisco. Direito constitucional. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, v. 2, p. 12.

5 V. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra, 1994, p. 381.

6 V. MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, 5. ed., p. 63.

7 V. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito constitucional e teoria da Constituição. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 398.

8 Ibidem, p. 401.

9 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Direito constitucional tributário e "due process of law". 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 128.

10 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 116-117.

11 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12 ed., p. 102.

12 V. Rosa JUNIOR, Luiz Emygdio F. Manual de direito financeiro e tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 213.

13 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. III, p. 371.

14 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 714.

15 Ibidem, p. 715.

16 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 46 (nota de rodapé n. 35).

17 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 716.

18 V. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6. ed., p. 43.

19 V. TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000, p. 260.

20 MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de direito tributário, 3. ed., v. 2, p. 353.

21 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, 2005, v. III, p. 372.

22 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6. ed., p. 45.

23 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária, p. 320.

24 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 249; v., ainda, MARTINS, Alan. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). Código Tributário Nacional: comentado, anotado e atualizado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002, pp. 328 e 330.

25 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 3. ed., p. 352.

26 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 716.

27 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 317.

28 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 276-277.

29 V. OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência, p. 268.

30 Ibidem, p. 301.

31 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6 ed., p. 45.

32 FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979, p. 200.

33 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6. ed., p. 45.

34 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 715.

35 HENSEL, Albert. In: FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6. ed., 2002, p. 45.

36 V. ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 38, n. 149, jan./mar. 2001, p. 127.

37 RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 307.

38 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia, v. III, p. 341.

39 V. NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 436.

40 V. BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 62.

41 V. COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

42 V. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 2. ed., pp. 454-456.

43 SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y derecho. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1963, v. 34, p. 197.

44 ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. Revista de Direito Público (RDP) 93/233.

45 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 115.

46 V. COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva, 3. ed., p. 71.

47 COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva, 3. ed., p. 73.

48 NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. Princípio constitucional da capacidade contributiva. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001, p. 38.

49 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 94.

50 COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva, 3. ed., p. 27.

51 JARACH, Dino. O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989, pp. 95-96.

52 UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1976, pp. 69-70.

53 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 689.

54 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 56.

55 V. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 2. ed., pp. 454-456.

56 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 521.

57 SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 41, n. 164, pp. 213-236, out./dez. 2004, p. 225.

58 V. TORRES, Ricardo Lobo. Normas de interpretação e integração do direito tributário, 3. ed., p. 224.

59 Ver, ademais, o RE 216.259-AgR, rel. Min. Celso de Mello, 19-05-2000 (Taxa de Fiscalização da CVM) e o RE 232.393, rel. Min. Carlos Velloso, j. 05-04-2002.

60 Ver STF, ADIn n. 948/GO, Pleno, rel. Min. Francisco Rezek, j. 09-11-1995.

61 MADEIRA, Anderson S. Direito tributário. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006, p. 117.

62 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 2. ed., p. 447.

63 ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos, p. 133.

64 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação. v. III, Imunidades e isonomia, p. 335.

65 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 390.

66 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., pp. 78-79.

67 V. CONTI, José Maurício. Princípios da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 48-49.

68 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 88.

69 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 2. ed., pp. 454-456.

70 V. AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil. São Paulo: SINAFRESP, 2000, p. 255.

71 V. COSTA, Regina Helena. Conferência proferida no "Seminário sobre a Reforma Tributária", realizado pelo Centro de Estudos Judiciários, em 20/21-03-2003, em Fortaleza-CE, publicado na Revista CEJ, Brasília, n. 22, p. 25-30, jul./set. 2003, p. 28.

72 V. FURLAN, Valéria. Imposto predial e territorial urbano. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 149.

73 Ibidem, pp. 154-158.

74 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 206.

75 MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988, 5. ed., p. 76.

76 COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva, 3. ed., p. 98.

77 MACHADO, Hugo de Brito. Progressividade e seletividade no IPTU. In: Peixoto, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU, aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002, pp. 259-62.

78 V. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade. 1. ed., 3ª tir. Curitiba: Juruá, 2002, p. 91.

79 V. DERZI, Misabel Abreu Machado. Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 63.

80 FURLAN, Valéria. Imposto predial e territorial urbano, 2. ed., pp. 139-140.

81 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 382.

82 V. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 16. ed., p. 216.

83 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 16. ed., pp. 202-203.

84 ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991, p. 49.

85 V. AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; e STEINBRUCH, Fernando. Estudo IBPT – Dias trabalhados para pagar tributos. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/921/Dias-Trabalhados-para-pagar-Tributos>. Acesso em 5 de novembro de 2013.

86 Ver <http://www.ipea.gov.br/003/00301009.jsp?ttCD_CHAVE=4547>. Jornal Folha de S.Paulo, sob o título "Pobres pagam 44% mais impostos, aponta estudo", em 16-05-2008.

87 V. AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem-estar à Sociedade) – Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/896/Brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao>. Acesso em 5 de novembro de 2013.

88 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 348.

89 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 239.

90 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., pp. 347-348.

91 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação. Imunidades e isonomia, v. III, p. 336.

92 V. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 105.

93 V. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 62, nov. 2000, p. 70.

94 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed., p. 239.

95 V. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 248.

5

PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

É bastante significativo o fato de o texto constitucional, no art. 150, III, "a", prever, de modo expresso, o princípio da irretroatividade tributária como um dos postulados limitadores da tributação. Temos assim afirmado, em razão do tratamento da irretroatividade, igualmente expresso, conquanto genérico, no art. 5º, XXXVI, a que procedeu o constituinte originário. Note os preceptivos, à luz da previsão constitucional, nas vertentes genérica e específica, respectivamente:

> Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
>
> XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (Grifo nosso)
>
> **Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)**
>
> **III – cobrar tributos:**
>
> **a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (Grifo nosso)**

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação de Amparo e Desenvolvimento da Pesquisa (Fadesp/UFPA), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Xinguara/PA, em 2009: *"Princípio Constitucional que proíbe cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentado é o da Irretroatividade".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Advogado *Trainee* do Metrô/SP, em fevereiro de 2008: *"Sobre a limitação do poder de tributar, é possível afirmar que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios podem cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei anterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"Ao Município é permitido cobrar tributos relacio-nados a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que o*

tenha instituído ou aumentado".

No cotejo de ambos os dispositivos, observa-se, à luz do art. 5º, XXXVI, da CF, que a retroatividade está genericamente afastada em obséquio ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Por outro lado, no art. 150, III, "a", da CF, a retroatividade – agora, tributária – se mostra especificamente rechaçada, em prol da vigência prospectiva da lei fiscal.

No plano histórico, insta realçar que o postulado tributário da irretroatividade transitou por todos os textos constitucionais domésticos, desde 1824, tirante a Constituição Federal de 1937, que o omitiu. Com efeito, a Constituição do Império, à época, pôde se abeberar do tema em fontes alienígenas, a saber, a Constituição Norte-americana de 1787, considerada o primeiro instrumento normativo a positivar o postulado da irretroatividade tributária, como cânone constitucional.

Hoje, é possível assegurar que, com certo exclusivismo, as Constituições citadas – a norte-americana e a brasileira, além das Constituições mexicana e norueguesa – hospedam o princípio da irretroatividade, dando-lhe status constitucional, com vistas à consolidação e à segurança das relações jurídicas[1].

Daí se dizer que na ordem jurídica brasileira, a retroatividade mostra-se, como regra, proibida, consoante o desígnio constitucional. Trata-se de dado relevante, pois as nações que não elevaram o postulado ao patamar constitucional, mantêm-no, geralmente, inserto na legislação infraconstitucional, v.g., no Código Civil.

Voltando os olhos, novamente, para os postulados – genérico e específico – da irretroatividade, inicialmente demonstrados, vê-se que, enquanto a lei deve atingir fatos a ela posteriores, a lei tributária, em idêntica trilha, deve atingir fatos geradores a ela subsecutivos.

Para Luciano Amaro, versando sobre a irretroatividade tributária, "o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência"[2]. E prossegue o festejado Autor[3]: "Lei tributária que eleja fatos do passado, como suporte fático da incidência de tributo antes não exigível (...) será inconstitucional, por ferir o princípio da irretroatividade da lei criadora ou majoradora do tributo".

Deve-se trazer a lume, desde já, que o legislador constituinte, ao indicar o elemento verbal "cobrar" (tributos), no inciso III do art. 150 do texto constitucional, parece não ter adotado criteriosa terminologia, uma vez que o princípio da irretroatividade tributária não diz com a "cobrança dos tributos", mas, por certo, com a vigência da lei tributária. Aliás, afirma-se, com acerto, que a problemática da cobrança sucede à da vigência da norma. Por essa razão, o postulado em estudo, apegando-se à ideia de vigência, liga-se à fenomenologia do fato gerador do tributo.

É dado inafastável que **as leis, como regra, devem dispor para o futuro**, orientando-se de modo prospectivo. Desse modo, aplica-se a irretroatividade à lei

tributária em grau "genérico", ressalvadas as exceções às quais nos ateremos em momento ulterior, neste capítulo. Tudo isso em homenagem à segurança jurídica e à previsibilidade que lhe é intrínseca.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Técnico em Procuradoria – PGE/PA (Área: Direito), em 07-01-2007: *"Considere que o DF tenha editado lei complementar instituindo o imposto sobre grandes fortunas, em razão da alta renda per capita das pessoas domiciliadas em seu território, e que essa lei tenha sido publicada no dia 5 de dezembro de 2006. Tomando como referência inicial essa situação e com base nas normas que regem o Sistema Tributário Nacional, é possível afirmar que, na situação em apreço, a cobrança do imposto sobre grandes fortunas em relação a fatos geradores ocorridos antes do dia 5 de dezembro de 2006 fere o princípio da irretroatividade da lei tributária".*

A esse propósito, impende trazer à colação as palavras de Hans Kelsen[4], para quem "as leis retroativas são consideradas censuráveis e indesejáveis porque ferem nosso sentimento da justiça infligir uma sanção, especialmente uma punição, a um indivíduo por causa de uma ação ou omissão às quais o indivíduo não poderia saber que se vincularia tal sanção".

Nesse passo, Roque Antonio Carrazza[5] assevera:

> "Demais disso, a ação do Fisco deve ser previsível. Em nome dessa previsibilidade, a lei que cria ou aumenta um tributo não pode alcançar fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor. Sem esse penhor de confiança, toda a vida jurídica do contribuinte perigaria".

A regra, assim, é que, quanto às leis em geral, não lhes é dado abranger o passado, alcançando situações pretéritas. Se há atos a elas anteriores, devem ser eles regidos pela lei do tempo em que foram realizados, à luz do aforismo tempus regit actum, ou seja, o tempo rege o ato. Trata-se de regra geral oriunda do direito intertemporal, que sinaliza no sentido de que a lei tributária há de ser irretroativa. Sendo assim, frise-se que, quando houver situações em que a lei puder reportar-se a fatos pretéritos, modificando-lhe os efeitos jurídicos e elidindo a incidência da lei anterior, estar-se-á diante de casos de plena retroatividade da lei.

Cite-se, por oportuno, o pensamento de Walker, trazido à colação por João Franzen de Lima[6], no sentido de que "as leis retroativas, somente tiranos as criam e só escravos a elas se submetem".

Ad argumentandum, na retórica jurisprudencial, encontra-se um emblemático voto do Ministro Relator Moreira Alves, proferido na ADIN n. 493/DF, de 04-09-1992, em que se discute a existência de três graduações, por intensidade, de retroatividade: máxima, média e mínima. Em panorâmica síntese, afirma-se que a retroatividade será máxima quando a lei retroagir para atingir a coisa julgada ou os fatos jurídicos consumados; será média, se a lei nova apenas atingir os direitos já existentes, mas ainda não integrados ao patrimônio do titular; será mínima, se a lei nova atingir apenas os efeitos dos fatos anteriores verificados após a sua edição. Frise-se que a Constituição brasileira repudia as três possibilidades. Na ordem jurídica brasileira, a lei nova é inábil a atingir os facta praeterita, os fatos realizados e os facta pendentia.

1.1 A irretroatividade tributária e a segurança jurídica

A irretroatividade conecta-se à própria ideia do Direito, trazendo o timbre de segurança jurídica e a estabilidade dos direitos subjetivos ao espectro da relação impositivo-tributária, ao prever que é vedada a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado.

Com efeito, o princípio da irretroatividade tributária, como se verá adiante, atrela-se à criação e ao aumento do tributo, não havendo menção expressa à sua aplicação nos casos de redução ou dispensa do pagamento do tributo.

A segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas:

(I) o cidadão deve saber antecipadamente qual norma é vigente, o que sinaliza a lógica precedência da norma perante o fato por ela regulamentado, no contexto da irretroatividade, e o antecipado conhecimento do plano eficacial da lei, no bojo da anterioridade. Assim, a segurança jurídica toma a irretroatividade e a anterioridade como seus planos dimensionais, primando pela possibilidade de o destinatário da norma se valer de um prévio cálculo, independentemente, pelo menos, de início, do conteúdo da lei;

(II) o cidadão deve, em um segundo momento, compreender o conteúdo da norma, no que tange à sua clareza, calculabilidade e controlabilidade.

Frise-se que as normas de ordem pública, não obstante subsistirem opiniões abalizadas no sentido da possibilidade de retroação, não podem se furtar do respeito ao princípio da irretroatividade, preservando-se o direito adquirido, ainda que venham a gozar de efeito imediato. Note a ementa:

EMENTA: para o STF, "(...) O disposto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva (...)" (ADI 493/DF, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 25-06-1992)

Se o Estado de Direito alia-se de modo íntimo à legalidade em prol da segurança jurídica, não se pode menosprezar o fato de que tal lei deve ser sempre aplicada para o futuro, sob pena de sua aplicação retroativa fazer "ruir o Estado de Direito"[7]. Para Sacha Calmon[8], a irretroatividade da lei fiscal, "salvo quando interpretativa ou para beneficiar, é princípio geral de direito do Direito".

O princípio da segurança jurídica é, assim, um subprincípio do Estado de Direito, assumindo **valor ímpar** no sistema jurídico e cabendo-lhe o papel diferenciado na realização da própria ideia de justiça material.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-062008: *"O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação. Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que, por traduzir limitação ao poder de tributar, é tão somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado".*

2 OS PRINCÍPIOS DA IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIAS

O **convívio** entre os dois postulados em epígrafe é bastante íntimo, provocando

algumas **confusões**. Conforme se estudou no princípio da anterioridade tributária, subsiste um prazo de vacatio legis entre a publicação da lei tributária e o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, computável ao lado do 91º dia a contar dessa data (EC n. 42/2003), para fins de incidência da lei tributária.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"Caso lei instituindo o tributo de ISS em determinado município tenha sido publicada em 20-122008, sem indicar a data de sua vigência, a lei terá aplicação no exercício seguinte ao da sua publicação, mas se terá de esperar 45 dias para sua entrada em vigor".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"A Lei de Introdução ao Código Civil (LICC) não é aplicável ao Direito Tributário, posto que apenas disciplina matérias relacionadas ao Código Civil".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A Constituição prevê o princípio da anterioridade tributária ao estabelecer que não é possível cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado".*

Exemplo: em 10 de agosto de 2010, publica-se uma lei instituidora de um certo tributo, entrando a norma em vigor nessa mesma data. De início, assegura-se que todos os fatos geradores anteriores à data mencionada (10-08-2010) não serão atingidos pela lei tributária. Ademais, conforme se viu em capítulo precedente, o respeito à anterioridade tributária (anual e nonagesimal) fará com que se postergue a eficácia da lei para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, ou seja, para 1º de janeiro de 2011. Nessa medida, em consonância com os postulados da anterioridade e irretroatividade tributárias, a mencionada lei tributária atingirá apenas os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2011, em nítido protraimento da eficácia da lei impositiva.

Vale dizer, ainda sobre o exemplo citado, que entre 10-08-2010 (publicação e vigência) e 1º de janeiro de 2011 (eficácia), deu-se uma paralisação da eficácia da norma, até que em dado momento viesse a incidir e produzir todos os efeitos na seara jurídica – no primeiro dia de 2011.

Por fim, diga-se que "os tributos excepcionados da regra da anterioridade não deixam de submeter-se ao princípio da irretroatividade (...)"[9].

3 O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA E A EXISTÊNCIA DE LEIS PRODUTORAS DE EFEITOS JURÍDICOS SOBRE ATOS PRETÉRITOS (ART. 106, I E II, CTN)

É cediço que o sistema jurídico-constitucional brasileiro não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade tributária.

Em consonância com os incisos I e II do art. 106 do CTN, veem-se as hipóteses de convívio do princípio da irretroatividade com as leis produtoras de efeitos jurídicos sobre

atos pretéritos, o que tem movido parte da doutrina, bem como as Bancas de concursos, a etiquetarem tais situações de "exceções" ao princípio da irretroatividade tributária.

Observe o comando:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
> II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:
> a) quando deixe de defini-lo como infração;
> b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

De início, com a devida vênia, não é inoportuno afirmar que não existem "exceções" ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta.

A bem da verdade, as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que se estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei "interpretativa" e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo "exceção". Vale dizer que se trata de hipóteses que do postulado mais vêm ao encontro do que, propriamente, dele se afastam, como próprias ressalvas ou exceções.

Assim, com maior prudência e rigor técnico recomendáveis é mais adequado asseverar que, na seara tributária, não há incompatibilidade entre o princípio da irretroatividade e a existência de leis produtoras de efeitos jurídicos sobre atos pretéritos do que afirmar, categoricamente, que subsistem "exceções" ao princípio.

Temos dito, a corroborar o exposto acima, que, para além das mencionadas hipóteses, vigora altaneiro o princípio da irretroatividade tributária; de outra banda, para aquém dos limites do vertente postulado, exsurgem as hipóteses de seu convívio com as leis produtoras de efeitos jurídicos sobre atos pretéritos.

Vamos, agora, conhecer os **dois tipos de leis** que produzem efeitos jurídicos sobre atos pretéritos, harmonizando-se com o postulado da irretroatividade, conforme o art. 106, I e II, CTN: a lei interpretativa e a lei benigna, como produtoras de efeito jurídico sobre atos pretéritos.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador de Estado da Paraíba, em 02-03-2008: "*A aplicação retroativa da legislação tributária ocorre apenas nos casos em que a lei posterior seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*".

3.1 A lei interpretativa como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos

O art. 106, I, CTN, dispõe que:

> **Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:**
> **I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (...)**

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela AOCP/Concursos, para o cargo de Advogado da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. (Desenbahia), em 2009: *"De acordo com o CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados"*.

Observação: item idêntico foi solicitado em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 24-08-2009: *"O princípio da irretroatividade da lei tributária não é violado quando a lei é aplicada de maneira interpretativa a ato ou fato pretérito, excluindo a aplicação de penalidade à infração"*.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"Com relação ao direito tributário, considerando que seja editada a lei ordinária Y, esclarecendo como deverá ser aplicada a lei vigente X, que possui penalidades para as infrações a seus dispositivos, em qualquer caso, quando for expressamente interpretativa, a lei Y aplicar-se-á a ato ou fato pretérito"*.

Em termos inaugurais, calha mencionar que a lei, se interpretativa, encerra inequívoco paradoxo, pois, "no rigor dos princípios, não há leis interpretativas"[10]. Em nossa ordem jurídica, a interpretação da lei, em caráter decisório-definitivo, será feita pelo Poder Judiciário, a quem compete desempenhar a função interpretativa conclusiva[11]. Assim, é defeso a uma lei proceder a um mister interpretativo de outra lei. Com efeito, "não é tarefa do legislador 'ensinar' ao administrador público e ao juiz a maneira adequada de interpretar e aplicar a lei"[12].

Critica-se, desse modo, tal atividade hermenêutica, afirmando-se que a sistemática transforma o legislador em juiz, "arranhando o princípio de Montesquieu"[13].

Nessa direção, assevera Roque Antonio Carrazza[14], para quem "há uma barreira constitucional à edição de leis interpretativas. Essa barreira está implicitamente contida no princípio da separação dos Poderes". De fato, prossegue o festejado Autor, "a tarefa de interpretar leis é cometida aos seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica a lei aos casos concretos submetidos a sua apreciação, definitivamente e com força institucional"[15].

Ademais, é possível extrair das palavras de Carlos Mário da Silva Velloso[16], citando Pontes de Miranda, que, se a lei se mostra como interpretativa e nada acresce, é de duvidosa aplicabilidade e de nenhuma valia, mostrando-se inócua; por outro lado, se inova, deixa de ser interpretativa para ser lei nova, propensa a modificar a realidade, avocando-se-lhe o princípio da irretroatividade. Portanto, não há falar na ordem jurídica brasileira, segundo o eminente Ministro, em lei interpretativa com efeito retroativo, sob pena de se colocar em xeque a segurança jurídica do Estado de Direito.

Luciano Amaro[17], nesse diapasão, discorrendo sobre a possível ociosidade da lei interpretativa que apenas repete a anterior, aduz que a tarefa de conciliação do princípio da irretroatividade com a retroação da lei interpretativa mostra-se impossível, quiçá inútil, o que a reveste de inconstitucionalidade. Nessa toada, com propriedade, assevera[18]:

"A dita lei interpretativa não consegue escapar do dilema, ou ela inova o direito anterior (e, por isso, é retroativa, com

as consequências daí decorrentes), ou ela se limita a repetir o que já dizia a lei anterior (e, nesse caso, nenhum fundamento lógico haveria, nem para a retroação da lei, nem, em rigor, para sua edição) (...) o que evidencia a inutilidade desta".

Esse raciocínio, que põe em dúvida a legitimidade de uma lei interpretativa, tem consistência, especialmente do ponto de vista da lógica formal[19], entretanto – é bom frisar, até para efeitos de solicitação em concursos públicos –, o art. 106, I, do CTN não foi ainda considerado inconstitucional pelos Tribunais, o que nos remete à sua plena aceitação, sem embargo de uma recomendável visão crítica, sempre salutar à análise do Direito.

Assim, não obstante as acerbas críticas até aqui aduzidas, que denotam a orientação da maior parte da doutrina – pela incompatibilidade de uma "lei interpretativa" com o princípio da irretroatividade –, para o STF, a existência da lei interpretativa é possível, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores da legislação, o que lhe dá o "direito de passagem" à via da retroação. Note o julgado, nessa linha de defesa da constitucionalidade do art. 106, I, do CTN, em didática ementa sobre o tema:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...)

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. (...)

4. O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao "status libertatis" da pessoa (CF, art. 5º XL), (b) ao "status subjectionis" do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, "a") e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI).

5. Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.

7. A questão da retroatividade das leis interpretativas. (STF, ADI-MC 605/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 23-10-1991) (Grifos nossos)

Por outro lado, é fato que a lei interpretativa, conquanto inábil a inovar, deve tender a retirar pontos obscuros e imprecisos da norma pretérita, elidindo dúvidas a seu respeito. A compatibilidade dessa norma com o postulado ora estudado desponta, a nosso ver, quando se restringe a tarefa da lei interpretativa ao ato, genuína e verdadeiramente, interpretativo. Assim, a expressão "em qualquer caso", constante do inciso I, deve ser concebida como cláusula remissiva à lei "exclusivamente" interpretativa. Nessa toada, arremata Valdir de Oliveira Rocha[20], para quem a lei interpretativa há de ser, em última análise, uma inequívoca norma "determinadora de conceito".

A norma fiscal interpretativa, possuindo natureza predominantemente declaratória e reprodutiva de direitos já assegurados por norma pretérita, deve operar em prol da segurança jurídica, integrando-se, de modo inafastavelmente sistêmico, com a ordem jurídica vigente, sendo-lhe vedada a aplicação isolada.

Vale dizer que a retroatividade da lei interpretativa há de se limitar à sua função específica, procurando esclarecer e suprir o que foi legislado, sem arrogar-se a ius novum trazendo a reboque uma possível e maior onerosidade ao contribuinte.

Uma lei interpretativa por definição, em sua genuína fisionomia, é aquela que espanca as obscuridades e ambiguidades, sem criar tributos, penas ou ônus, as quais não resultem expressa ou implicitamente do texto interpretado. Tais inovações, longe de se retroprojetarem, pelo contrário, projetam-se para o futuro[21]. Conforme salienta Leandro Paulsen[22], "o art. 106 do CTN traz casos excepcionais de retroatividade em situações não gravosas para o contribuinte".

É, dessarte, opinião corrente que a lei interpretativa só vestirá tal indumentária se não encerrar qualquer inovação e se resumir aos contornos de uma dada lei que, evitando:

I. introduzir novidade, adstringe-se a exteriorizar o objeto virtualmente reconhecível na norma interpretável;

II. alterar o disposto na lei precedente, limita-se a declarar um dado, dotado de imperfeição, contido na norma preexistente.

Sendo assim, tal norma passa a se mostrar como aquela que "revela o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou no entendimento anterior"[23].

Preocupado com tal balizamento estrutural, Paulo de Barros Carvalho aduz que "as leis interpretativas exibem um traço bem peculiar (...) circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas"[24].

É importante destacar que a atividade exegética em análise, por meio da lei interpretativa, figura como instrumento juridicamente idôneo para o que os teóricos têm chamado de "interpretação autêntica" ("legal" ou "legislativa"), como aquela perpetrada pelo próprio Poder do qual tenha emanado o ato normativo, ou seja, do Poder Legislativo.

A propósito, para Hugo de Brito Machado[25], "diz-se 'autêntica' ou 'legislativa', a interpretação feita pelo próprio legislador, mediante a elaboração de outra lei, dita interpretativa. 'Jurisprudencial' é a interpretação feita pelos órgãos do Poder Judiciário, a propósito de resolver as questões aos mesmos submetidas. 'Doutrinária', finalmente, é a interpretação feita pelos estudiosos da Ciência Jurídica, em seus trabalhos doutrinários".

Por essa razão, a interpretação autêntica deve ser feita em plena consonância com os pressupostos de validade que lhe dão guarida, sob pena de desvio de finalidade. É que, não raras vezes, pode o intérprete olhar para uma dada lei "interpretativa", assim qualificada pelo legislador, no afã de lhe imprimir efeito retroativo, sem perceber que se pode estar diante de verdadeira lei modificativa. Para isso, faz-se mister a sujeição da lei interpretativa ao crivo do Poder Judiciário, que deve zelar pelo controle de veracidade da

natureza da norma[26].

Por isso, Luciano Amaro[27] assevera que “uma lei interpretativa retroagirá sempre, exceto para ensejar punição pelo descumprimento do preceito interpretado”.

No Direito Comparado, diga-se de passo, nota-se que a opinião corrente associa a lei interpretativa a uma lei que, longe de constituir direito novo, limita-se a precisar a lei que lhe precede, sem criar antinomia, pois, ao invés, confunde-se com ela, faz corpo com ela.

O STJ tem caminhado nessa direção, como se nota no entendimento colhido de trecho do voto do Ministro Relator Garcia Vieira, proferido no Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, nos autos do REsp n. 329.892/RS, em 2 de outubro de 2001:

> “(...) A Lei 9.528/97 (conversão da MP 1523), ao acrescentar ao art. 9º, da Lei 9.317/96, um quarto parágrafo, veicula norma restritiva ao direito do contribuinte. Tratando-se de norma de caráter extensivo, inaplicável o disposto no art. 106, inc. I, do CTN. As disposições expressas no art. 8º, § 2º da Lei 9.317/96, conduzem a aplicação da nova medida somente no exercício financeiro seguinte ao da ampliação normativa. (...)” (Grifos nossos)

E, ainda, no mesmo sentido, em 2003:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES (SIMPLES). APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO. 1. A lei tributária mais benéfica e aquelas meramente interpretativas retroagem, a teor do disposto nos incisos I e II, do art. 106, do CTN. 2. O § 4º introduzido pela Lei n. 9.528/97 no art. 9º, da Lei n. 9.317/96, ao explicitar em que consiste “a atividade de construção de imóveis”, veicula norma restritiva do direito do contribuinte, cuja retroatividade é vedada. (...) (REsp n. 440.994, rel. Min. Luiz Fux, j. 25-02-2003) (Grifos nossos)

A propósito, o próprio art. 106, I, do CTN dispõe que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito, em qualquer caso, quando **seja expressamente interpretativa, ressalvados os consectários punitivos por eventual infração ao dispositivo ora aclarado**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual de Minas Gerais, em 03-07-2005: “*A lei tributária aplica-se ao ato ou fato pretérito, quando for interpretativa, ressalvadas as hipóteses em que redundar na aplicação de penalidades*”.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *“Com relação ao direito tributário, considerando que seja editada a lei ordinária Y, esclarecendo como deverá ser aplicada a lei vigente X, que possui penalidades para as infrações a seus dispositivos, a lei Y sempre terá aplicação a ato ou fato pretérito, quando houver a imposição de penalidades às infrações dos dispositivos interpretados”.*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Procurador da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008: *“Em relação à aplicação da legislação tributária, pode-se afirmar que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, devendo-se sujeitar o contribuinte à aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”.*

Assim, para Pedro Roberto Decomain[28], “a norma, que apenas interpreta, retroage. Mas aquela que, interpretando, diz que a norma interpretada na verdade aplica uma pena, tem aplicação apenas para fatos futuros, não para aqueles que aconteceram antes da entrada em vigor da norma interpretante, embora possam ter ocorrido depois da vigência da norma interpretada”.

Com efeito, "se dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espancar as obscuridades ou ambiguidades existentes no texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma dentre aquelas que se podiam admitir como corretas"[29]. Uma norma que apenas interpreta, revelando o exato alcance da norma anterior, **sem introduzir gravame novo ou infligir penalidade** por ato que repousou o entendimento precedente, deve retroagir. De outra banda, a norma que prevê novo gravame ou que impõe penalidade quanto às infrações da lei anterior terá aplicação apenas para fatos futuros.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (CONUPE), para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"Consoante dispõe o CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, incluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".*

Insta mencionar que a retroação da lei interpretativa somente poderá se dar quando inexistente outra interpretação, vedando-se o que temos denominado "sobreposição interpretativa". Se a norma interpretável já tiver sido objeto de interpretação realizada pelo Poder Judiciário, a superveniente lei interpretativa mostrar-se-á excedente, na tentativa de lhe atribuir novo sentido. Seus efeitos, além de extemporâneos, mostrar-se-ão inovadores, em plena vocação eficacial para os eventos subsecutivos à sua publicação, em homenagem à segurança jurídica. Como elucidativo exemplo, veremos, em tópico adiante, o caso da Lei Complementar n. 118/2005.

Por derradeiro, impende destacar que, no plano da retroatividade, o papel desempenhado pela lei interpretativa é diferente daquele empreendido pelo outro tipo de lei, a ser estudado a seguir, que também prevê efeitos pretéritos – a lei mais benéfica. Enquanto a primeira insere-se no ordenamento, integrando a construção do sentido de norma já posta, a outra, dita lex mitior, trazendo novo enunciado legal, promove uma espécie de revogação, ainda que parcial, do anterior mandamento.

Aliás, à guisa de memorização, para concursos públicos, seguem algumas assertivas capciosas sobre o tema. Procure memorizá-las, considerando-as como **corretas**:

1. A lei interpretativa é retroativa, detendo vigência retrospectiva.
2. A lei modificativa não é retroativa, detendo vigência prospectiva.

Ou, ainda:

3. **A lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito sempre que seja expressamente interpretativa.**

> A assertiva, aqui adaptada, foi solicitada nos seguintes concursos: **(I)** Magistratura (TJ/SP), para o provimento de cargo de Juiz de Direito Substituto (180º Concurso), em 21-10-2007; **(II)** Procuradoria do Estado do Paraná, para o provimento do cargo de Procurador do Estado, em 18-03-2007; **(III)** Procuradoria do Estado de São Paulo, para o provimento do cargo de Procurador do Estado, em 1º-09-2002.

4. A lei tributária não se aplica a ato ou fato pretérito sempre que não seja expressamente interpretativa.
5. A lei tributária não se aplica a ato ou fato pretérito sempre que seja expressamente

modificativa.

3.1.1 A Lei Complementar n. 118/2005: a pretendida interpretação retroativa de lei interpretativa

É de todo oportuno, no estudo da aplicação retroativa da lei interpretativa, que enfrentemos a problemática da Lei Complementar n. 118/2005, principalmente à luz da dicção trazida pelo art. 3º da indigitada norma, a seguir reproduzido:

> Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.712, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei. (Grifos nossos)

Tal comando demarca a temática adstrita ao termo a quo para a contagem do quinquênio prescricional da restituição do indébito, conforme o art. 168, I, do CTN, o que, neste momento, foge a nosso interesse, embora venha a ser objeto de detalhamento em capítulo próprio nesta obra.

Desde já, entretanto, chama a nossa atenção o fato de que o art. 3º parece avocar o rótulo de norma interpretativa para a Lei Complementar n. 118/2005, quando se expressa por meio do elemento textual "para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 (...)".

De fato, a possibilidade de se imprimir o timbre de lei interpretativa à Lei Complementar n. 118/2005 é deveras interessante, na ótica do Erário, uma vez que o teor ali disciplinado poderia atingir as situações já consolidadas. Refiro-me, com maior clareza, ao prazo de restituição de indébito dos tributos submetidos a lançamento por homologação, que, antes da Lei Complementar n. 118/2005, ligava-se à consolidada tese dos "cinco + cinco", e, com o advento da comentada norma, restringindo-se para "cinco anos", ficou à mercê de uma possível aplicação com retroatividade. Vale dizer que tal retroação poderia levar o novo prazo a todos os processos de restituição de tributos em curso, diminuindo sensivelmente o volume de recursos tributários a devolver, em pleno desfavor dos contribuintes que já os haviam pleiteado.

A doutrina, rapidamente, mostrou-se contrária ao rótulo de "interpretativa", a ser dado à Lei Complementar n. 118/2005. Observe:

Segundo Mário Luiz Oliveira da Costa[30], "o art. 3º da LC 118/2005 contrariou o disposto no próprio art. 106, I, do CTN em que pretendeu se fundamentar, por ser manifestamente incabível a edição de lei interpretativa tendo por objeto dispositivo legal que já fora exaustivamente interpretado pelo Poder Judiciário, em especial quando a suposta interpretação pretendida mostra-se contrária à jurisprudência atinente ao tema".

Como se notou, o art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005 pretendeu costear iterativa jurisprudência afeta ao prazo para restituição do tributo, denotando inequívoco desvio de finalidade, além de inafastável comportamento abusivo do legislador, que pretendeu invadir seara competencial alheia, no caso, própria do Poder Judiciário.

Sobejam, dessarte, argumentos no sentido de que o Poder Legislativo, nesse ato, violou o princípio da independência e harmonia entre os poderes, sem embargo do prejuízo provocado no campo da moralidade e isonomia.

A jurisprudência, de idêntico modo, posicionou-se contrariamente à feição

interpretativa da Lei Complementar n. 118/2005. O STJ (1ª Seção), no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 633.462, em 17-03-2005, por meio do voto do Ministro Relator Teori Albino Zavascki consolidou o entendimento na direção descrita, rechaçando a fisionomia de lei interpretativa à Lei Complementar n. 118/2005. Note:

> "(...) 1. (...) 2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. 3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). (...) (AgRg no AG 633.462/SP; rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. 17-03-2005;" (Grifos nossos)

Com o julgamento, surgiram dúvidas sobre a aplicação temporal da nova sistemática, perante a data de vigência da Lei Complementar n. 118/2005 – no dia 9 de junho de 2005.

Entendeu-se que o art. 3º da LC n. 118/2005, ao prever o reduzido prazo de cinco anos para a restituição de tributos, só poderia ser aplicado aos pagamentos indevidos realizados após a data mencionada. Nesse passo, aqueles tributos recolhidos a maior em data anterior a 9 de junho poderiam avocar a aplicação da já superada, porém consagrada, tese dos "cinco + cinco".

Não demorou para o STJ consolidar seu entendimento na direção acima sugerida, sinalizando que às ações de repetição de indébito ajuizadas após 9 de junho de 2005 aplicar-se-ia o art. 3º da LC n. 118/2005, desde que os fatos geradores dos tributos tivessem ocorrido após a sua entrada em vigor, ou seja, em 9 de junho de 2005.

Dois julgados merecem destaque, oriundos da Corte Especial e da 2ª Turma, em junho e agosto de 2007, respectivamente:

> **1. Em junho de 2007: Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 644.736/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Corte Especial, julgamento em 06-06-2007.**
> A ementa praticamente reproduz o teor inserto naqueloutra, acima descrita, afeta ao Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 633.462 (rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 17-03-2005);
> **2. Em agosto de 2007: Agravo Regimental no Recurso Especial n. 907.197/SP, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, julgamento em 28-08-2007.**
> **EMENTA:** PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF. LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005. INAPLICÁVEL. ART. 170-A DO CTN. NÃO INCIDÊNCIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. VIÁVEL EXAME NA VIA ESPECIAL. 1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) incidência, in casu, do disposto na Lei Complementar n. 118/2005, que alberga novel disposição sobre o termo inicial para o prazo prescricional de cinco anos para se pleitear a repetição de indébito; (...) 2. Inaplicável à espécie a previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, uma vez que a Seção de Direito Público do STJ, na sessão de 27-04-2005, sedimentou o posicionamento segundo o qual o mencionado dispositivo legal se aplica apenas às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de 120 dias ("vacatio legis") da publicação da referida Lei Complementar (EREsp 327.043/DF, rel. Min. João Otávio de Noronha). Dessarte, na hipótese em exame, em que a ação foi ajuizada anteriormente ao início da vigência da Lei Complementar n. 118/2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. (...) Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 907.197/SP, rel. Min. Humberto

Martins, 2ª T., j. 28-08-2007) (Grifos nossos)

O mesmo STJ, alguns meses após, em novembro de 2007, por meio de sua 1ª Turma, houve por bem quando detalhou, em didático acórdão, o modo como se deve contar o prazo prescricional de restituição:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO/COMPENSAÇÃO. ARTIGO 3º, DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. (...). 1. O prazo prescricional das ações de compensação/repetição de indébito, do ponto de vista prático, deve ser contado da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005 (09-06-2005), o prazo para se pleitear a restituição é de cinco anos a contar da data do recolhimento indevido; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da novel lei complementar. 2. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos EREsp 644.736/PE, rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 06-06-2007). 3. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada: (...) 4. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09-06-2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos "cinco mais cinco", desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada"). 5. Por outro lado, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o "dies a quo" do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido. (...) (Precedente: AgRg no REsp n. 354.135/PR, 1a T., rel. Min. Denise Arruda, DJ de 29-11-2004). 20. Agravo regimental desprovido. (STJ, AgRg no REsp 929.887/SP, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 13-11-2007) (Grifos nossos)

Observação: a propósito, ver a importante ementa do RE 566.621, de relatoria da Min. Ellen Gracie, com julgamento realizado pelo Tribunal Pleno do STF, em 04-08-2011 (Repercussão Geral – Mérito).

Nota-se que, do ponto de vista prático, a sistemática afeta ao pedido de restituição de tributo, obedecendo-se ao prazo prescricional imposto pela LC n. 118/2005, passa a ser a seguinte:

1. **Relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da Lei Complementar n. 118/2005 (09-06-2005):** o prazo para se pleitear a restituição é de cinco anos, a contar da data do recolhimento indevido;
2. **Relativamente aos pagamentos efetuados antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005 (09-06-2005):** o prazo para se pleitear a restituição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitado, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da novel lei complementar.

Vamos, agora, aprofundar a análise da mencionada lex mitior.

3.2 A lei benigna como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos

O art. 106, II, CTN, dispõe que:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)
II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:
a) quando deixe de defini-lo como infração;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (CONUPE), para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"Consoante dispõe o CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de definir ato não definitivamente julgado como infração".*

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"De acordo com o CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo".*

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".*
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em: **(I)** prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008; **(II)** prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009.

O supracitado dispositivo, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do **fato**.

A título de exemplificação, vale a pena transcrever o item considerado correto, em prova de concurso público:

"Um contribuinte praticou infração tributária no ano de 2000, sendo certo que, antes da lavratura do auto de infração em 2005, foi reduzida a multa fiscal legalmente prevista. Nesta hipótese, o Fisco deverá aplicar a multa fiscal menos gravosa vigente no ano de 2005, em obséquio ao princípio da retroatividade benigna".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Piauí, em março de 2005.

Trata-se de comando que se refere às infrações e às penalidades, **e não ao tributo, em si mesmo**. O não pagamento do tributo não avoca a aplicação retroativa do art. 106 do CTN, caso sobrevenha, v.g., uma norma isentiva da exação tributária.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Comissão de Estágio e Exame de OAB, de Santa Catarina, em 20-082006: *"(...) O CTN autoriza aplicação retroativa da lei quando esta beneficiar o contribuinte com a redução de tributos (...)".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC (concurso anulado), para o

cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: "*Quando mais benéficos, os efeitos da lei tributária retroagem, atingindo fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, se pendente o recolhimento do tributo*".

Observação: item semelhante, versando sobre a "retroação da lei no caso de tributo", foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV, Projetos para o cargo de Juiz de Direito do Pará, em 27-01-2008.

Aliás, é cediço que a vigência da lei isencional, diversamente daquela própria da lei anistiadora, é prospectiva, atingindo fatos a ela posteriores. Desse modo, **"a aplicação retroativa de lei tributária não é admitida quando estabelecer hipóteses de isenção"a**. Ainda, no mesmo sentido, **"a lei tributária não será aplicada a fato anterior à sua vigência, quando extinguir tributo, já que vem em benefício do contribuinte"b**.

a. A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual do Piauí (Sefaz/PI), em 23-12-2001.

b. A assertiva, aqui adaptada, foi solicitada em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual (AFRE/MG), em 03-07-2005.

Note a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS. LEI 10.705/00. ISENÇÃO. RETROATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. (...) 3. Ocorrido o fato gerador do tributo anteriormente à vigência da lei que veicula isenção, inviável a aplicação retroativa, porquanto, "in casu", não se trata de norma de caráter interpretativo ou obrigação gerada por infração (art. 106 do CTN). (...) 4. Recurso provido. (REsp 464.419/SP, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 15-05-2003) (Grifo nosso)

Nessa medida, o dispositivo protetor dá azo à retro-operância da lei mais branda, intitulada lex mitior, na esteira da retroatividade benéfica ou benigna em Direito Tributário, exclusivamente para as infrações.

Um detalhe curioso, que aqui merece atenção, principalmente para provas de concursos, é que a **expressão "em qualquer caso"**, constando apenas do inciso I, para as leis interpretativas, não aparece no inciso II, demonstrando certo caráter redutor neste comando.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007: "*A aplicação da lei a ato ou fato pretérito ocorrerá, em qualquer caso, quando deixar de definir o ato como infração*".

A propósito, a dicção do inciso II tende a revelar, em sua plenitude, a função típica de uma norma explicitadora, para o Direito Tributário, do que a Constituição outorga para toda lei penal: "a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu"[31]. Nessa trilha, é importante frisar, aliás, que segue o art. 2º, parágrafo único, do Código Penal ("A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado").

Frise-se que se notou, nos últimos anos, de modo recorrente, a redução de multas, tanto moratórias quanto punitivas, administradas pela Secretaria da Receita Federal e

pela Secretaria da Receita Previdenciária, hoje unificadas. Um bom exemplo se deu com o art. 61 da Lei n. 9.430/96: alternou-se entre 20% e 30%, chegando até a 40% e, ao final, retornando, de início, para 30% e, após, para 20%. Prevaleceu, assim, durante o tempo de oscilação, o menor percentual (20%).

Detalhando, de modo esquemático, um pouco mais o inciso e suas alíneas, teremos:

O inciso II do art. 106 circunscreve, taxativamente, na seara tributária, o campo da retroatividade melius, aplicável a três situações pontuais, desde que "o ato não esteja definitivamente julgado", quais sejam:

(a) se **a conduta não mais for tida como infração**: de fato, nesse sentido, segue Luciano Amaro[32], para quem, "se a lei nova não mais pune certo ato, que deixou de ser considerado infração, ela retroage em benefício do acusado, eximindo-o de pena";

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"Autuado por infração à legislação aplicável à Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, um registrador defendeu-se judicialmente. A decisão final do litígio lhe foi desfavorável. Intimado a pagar a multa devida, ele fica sabendo que entrou em vigor uma lei que deixa de definir como infração o ato praticado. Diante da situação, é possível afirmar que a nova lei não é aplicável ao caso, porque se trata de ato definitivamente julgado".*

(b) se a conduta não mais se opuser a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulenta e **não tenha implicado falta de pagamento do tributo**;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado de Mato Grosso do Sul, em 21-05-2006: "*A lei tributária nova aplica-se a ato ou fato pretérito não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência da ação ou omissão, ainda que tenha implicado falta de pagamento do tributo*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de Pernambuco, em fevereiro de 2004: "*Os efeitos da lei tributária retroagem, quando mais benéficos, atingindo fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, se pendente o recolhimento do tributo*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Procurador da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008: *"Em relação à aplicação da legislação tributária, pode-se afirmar que a lei aplica-se a ato pretérito, não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, mesmo que o ato tenha sido fraudulento".*

(c) se tiver havido a inflição de penalidade menos severa do que a que foi imposta pela lei vigente ao tempo da prática da conduta antijurídica – e só neste caso, próprio da benignidade: observe que a temática envolve a multa menos gravosa. Caso a lei posterior traga uma sanção mais rígida, não haverá que se falar em retroatividade.

Parece-nos que houve certa redundância na definição das alíneas “a” e “b”, inseridas no inciso II, pois seus conteúdos são quase idênticos. Na verdade, como é óbvio, tanto faz se a conduta não mais é tida como infração ou se a conduta não mais se opõe a qualquer exigência de ação ou omissão[33]. Não obstante a ociosidade da alínea “b”, havendo dúvida quanto à aplicação, deve prevalecer a alínea “a”, mais abrangente quanto à proteção desonerativa[34].

A alínea “c”, por sua vez, contempla, em sua essência, o Princípio da Benignidade. Assim, uma lei contemporânea do lançamento poderá elidir os efeitos da lei vigente na época do fato gerador, caso esta, em tempos remotos, houvesse estabelecido um percentual de multa superior ao previsto naquela, em tempos recentes. É a aplicação da lex melius, lex mitior[35] ou retroatio in melius, na seara da tributabilidade.

Exemplo:

Ano: 2002 →	**Ano: 2003** →	**Ano: 2004** →	**Ano: 2005**
Lei A →	Fato Gerador →	Lei B →	Auto de Infração
Multa: 40%	****	Multa: 10%	Multa: ?

À luz do quadro em epígrafe, pergunta-se: qual percentual de multa deve ser aplicado?

A resposta é simples: deverá ser aplicado o percentual de multa de 10%, em nítida aplicação retroativa da multa mais benéfica, constante da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Nesse momento, duas observações se fazem necessárias:

I. será aplicada a lei que comina **penalidade menos severa,** independentemente de sobrevir uma terceira lei mais gravosa antes da aplicação efetiva pela autoridade ou pelo Juiz;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 13-01-2008: “*Em 1º de agosto de 2003, determinado contribuinte recolheu o ICMS aplicando alíquota menor que a correta. À época do fato gerador, a alíquota do ICMS correta era de **25%**, e a multa prevista para esse tipo de infração era de **80%** do valor do imposto não recolhido. Em 31 de dezembro de 2003, o Estado editou uma lei reduzindo a referida alíquota para **20%** e majorando a multa para **90%**. Em 31 de dezembro de 2004, o Estado editou nova lei reduzindo o valor da multa para **70%**, e fixando a alíquota em **27%**, sendo esta a lei vigente no dia da autuação. Sendo assim, a alíquota e a multa que o fiscal aplicaria para constituir o crédito tributário em razão da infração cometida por esse contribuinte seriam, respectivamente, de **25% e 70%***”.

II. não se pode confundir a utilização do percentual mais benéfico de multa, constante da retroação benigna aqui estudada, com o total afastamento da multa, nos casos de **denúncia espontânea** (art. 138, CTN), que, aliás, somente ocorrerá antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (art. 138, parágrafo único, CTN).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem dos Advogados do Brasil (2007.3), em 20-01-2008: "*Osvaldo, que foi notificado pelo Fisco para o pagamento de um imposto de R$ 10.000,00 e multa de 20%, impugnou o lançamento e, no curso do processo, declarou-se devedor dos R$ 10.000,00 e requereu a exclusão da multa, por denúncia espontânea. Ainda no curso do processo, advieram duas leis: uma que alterou a alíquota da multa para o correspondente a 10%, e outra, posterior, que alterou a alíquota para 15%. Nessa situação, o percentual de multa que Osvaldo terá de pagar é igual a 10%*".

Diga-se, apenas para argumentar, que subsiste um lógico limite à retroação da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN – o cumprimento da sanção, com o recolhimento da multa. De fato, como a sanção tributária reveste-se quase sempre da feição de multa, a norma tributária mais benigna retroagirá, desde que a penalidade não tenha sido recolhida. Vale dizer que, se o fato deixa de ser considerado uma infração tributária, a multa que tenha sido aplicada anteriormente: (I) não poderá mais ser cobrada; ou, (II) por outro lado, tendo havido o pronto recolhimento, não se poderá restitui-la.

Em termos conclusivos, a norma nova e mais benéfica retroage, salvo se a multa já tiver sido recolhida. Aqui se dá o mesmo fenômeno da órbita penal. Não seria possível retroagir, se o recolhimento já fora realizado, assim como não se poderia retroceder, se a pena já tiver sido cumprida.

Veja a jurisprudência a seguir:

> "Art. 106, II, c, CTN. Retroatividade da lei mais benigna ao contribuinte. Possibilidade. O art. 106 do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte, da Lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o DL 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da Lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributário. (...) (REsp 94.511/Demócrito Reinaldo)". (REsp 182.416-SP, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 17-08-1999) (Grifo nosso)

Como parte final do presente estudo, à guisa de reforço, sugerimos ainda um quadro-exercício contendo maior complexidade de dados – agora, com alíquotas, multas e medidas de índole procedimental.

Ano: 2002 →	**Ano: 2003** →	**Ano: 2004** →	**Ano: 2005**
Lei A →	Fato Gerador →	Lei B →	Auto de Infração
Alíquota: 10%	*****	Alíquota: 12%	Alíquota: ?
Multa: 40%	****	Multa: 10%	Multa: ?
Procedimento de Fiscalização ALFA, utilizando-se o Formulário ALFA, com prazo para impugnação de lançamento em (X) DIAS	*****	Procedimento de Fiscalização BETA, utilizando-se o Formulário BETA, com prazo para impugnação de lançamento em (Y) DIAS	Procedimento de Fiscalização/Formulário/Prazo: ?

À luz do quadro em epígrafe, pergunta-se:

1. Qual percentual de alíquota deve ser aplicado?
2. Qual percentual de multa deve ser aplicado?
3. Qual o Procedimento de Fiscalização, Formulário e Prazo deve ser adotado?

As respostas são igualmente simples. O percentual de alíquota deverá ser aquele constante da Lei A, de 2002, contemporânea do fato gerador, ou seja, 10%. **Para a alíquota, aplicar-se-á sempre a lei do momento do fato gerador.**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"De acordo com o CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando reduza a alíquota de tributo cujo fato gerador já foi praticado, desde que a defesa ofertada pelo contribuinte, administrativa ou judicial, ainda não tenha sido definitivamente julgada"*.

Com relação ao percentual de multa, deve ser retroativamente aplicada a Lei B, contemporânea do lançamento, uma vez que esta prevê um percentual mais benéfico, conforme **o art. 106, II, "c", CTN**. Assim, a "alíquota de multa" será o de 10% (cuidado: alguns concursos têm trazido a expressão "alíquota de multa", referindo-se, propriamente, ao percentual de multa).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"Com relação à empresa A, foi, em 12-11-1996, realizado lançamento pelo não pagamento de ICMS (por fatos geradores ocorridos nos meses de julho de 1994 a setembro de 1996), acrescido de multa pela prática de infração tributária material básica, no percentual de 100%, previsto naquela data (12-11-1996) na legislação aplicável. Em 14-05-1997, tornou-se definitiva a decisão administrativa sobre a impugnação do contribuinte ao lançamento em questão. Em 14-10-1997, foi ajuizada a execução fiscal, tendo o executado sido citado em 31-101997, com penhora realizada em 14-11-1997, da qual o devedor foi intimado na mesma data (14-11-1997). Os embargos do devedor foram opostos em 10-12-1997 e vieram a julgamento em 1409-1999. A Lei Estadual n. 10.932, de 14-01-1997, reduziu a multa por infração tributária material básica para 60%. Diante do exposto, é possível afirmar que a multa é devida, no percentual de 60%, pois ocorre a retroação da lei que reduz penalidades, por se tratar de ato não definitivamente julgado"*.

Por fim, com relação às providências de índole procedimental – fiscalização, formulário e prazo –, será aplicada de imediato a lei do momento do lançamento (Lei B), conforme a previsão no § 1º do art. 144 do CTN. Assim, deverá ser adotado o Procedimento de Fiscalização BETA, utilizando-se o Formulário BETA, com prazo para impugnação de lançamento em (Y) DIAS.

3.2.1 "Ato não definitivamente julgado": a condição à aplicação dos efeitos pretéritos à lei mais benigna

O inciso II destaca uma condição inafastável à aplicação dos efeitos pretéritos à **lex mitior: desde que o ato não esteja definitivamente julgado**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"A legislação tributária aplica-se ao ato pretérito, mesmo que definitivamente julgado, na hipótese de não haver sido ajuizada a ação de execução fiscal correspondente"*.

Observe o elucidativo exemplo, retirado de prova de concurso público, demarcando-se

com clareza a questão afeta à temática do "ato definitivamente julgado":

> **"Autuado por infração à legislação do ICMS, um contribuinte defendeu-se judicialmente. A decisão final do litígio lhe foi desfavorável. Posteriormente, foi editada uma nova lei, que reduziu a penalidade daquela espécie de infração, razão pela qual ele pretende se beneficiar da redução, pleiteando a aplicação retroativa dos efeitos da nova norma. Considerando o fato, a nova lei não será aplicável ao caso, visto que se trata de ato definitivamente julgado".**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de Pernambuco, em fevereiro de 2004.

À guisa de reforço, observe adiante outras questões de concursos públicos consideradas **corretas**, que ilustram o posicionamento das Bancas Examinadoras sobre o tema:

a) **"Certa norma municipal estabelecia a incidência de multa moratória de 60% no caso de atraso no pagamento após o vencimento da obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento. João, sendo cobrado por débito tributário, discutia administrativamente a incidência da referida multa, sob a alegação de violação ao princípio do não confisco. Nessa situação, se, no curso do procedimento administrativo fiscal, for editada nova norma reduzindo o valor da multa moratória, sua eficácia beneficiará João".**

A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008.

b) **"Não se pode afirmar que (...) o CTN autoriza a aplicação retroativa da lei quando a qualquer tempo deixar de definir determinados atos como infração (...)".**

A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pela Comissão de Estágio e Exame de OAB, de Santa Catarina, em 20-08-2006.

c) **"Não se pode afirmar que a lei aplica-se a fato pretérito sempre que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática".**

A assertiva (adaptada) foi solicitada em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais de Alagoas, em 05-05-2002.

Muito se tem discutido na doutrina e na jurisprudência sobre o alcance da expressão citada – "ato definitivamente julgado". A dúvida reside no momento do julgamento definitivo: se ocorreria na órbita administrativa ou na órbita judicial.

Aliomar Baleeiro[36], acerca da extensão da expressão em epígrafe, afirma que "a disposição não o diz, mas, pela própria natureza dela, há que se estender-se como compreensiva do julgamento tanto administrativo quanto judicial".

Assim, a lei mais benigna, quanto às infrações, desencadeará uma retroprojeção

apenas quanto aos atos não definitivamente julgados, isto é, não definitivamente decididos na órbita administrativa e na judicial. Note o entendimento do STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO. LEI MAIS BENIGNA. A expressão "ato não definitivamente julgado", constante do artigo 106, II, "c", alcança o âmbito administrativo e também o judicial; constitui, portanto, ato não definitivamente julgado o lançamento fiscal impugnado por meio de embargos do devedor em execução fiscal. Recurso especial não conhecido. (REsp 187.051/SP, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 15-10-1998) (Grifo nosso)

Ainda, em acórdão mais recente:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, estabelece que a lei nova mais benéfica ao contribuinte aplica-se ao fato pretérito, razão por que correta a redução da multa nos casos como os da espécie, em que a execução fiscal não foi definitivamente julgada. O referido artigo não especifica a esfera de incidência da retroatividade da lei mais benigna, o que enseja a aplicação do mesmo, tanto no âmbito administrativo como no judicial. Recurso especial provido. (REsp 295.762/RS, 2ª T., rel. Min. Franciulli Netto, j. 05-08-2004) (Grifo nosso)

Com uma visão um pouco mais restritiva, segue Zelmo Denari[37], para quem o "ato não definitivamente julgado é aquele que não possui decisão final prolatada pelo Poder Judiciário". Assim, para o Autor, se a decisão administrativa ainda pode ser submetida ao crivo do Judiciário, e para este houve recurso do contribuinte, **não há de se ter o ato administrativo ainda como definitivamente julgado.**

> Note o item adaptado, considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em 18-12-2005: "*A expressão 'ato não definitivamente julgado', constante do art. 106, II, 'c', do CTN, refere-se ao âmbito administrativo*".

Atente para a ementa:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO DA LEI N. 1.687/79, ART. 5º. REDUÇÃO DA MULTA PARA 5%. ATO DEFINITIVAMENTE JULGADO. ARTIGO 106, II, "C", DO CTN. Se a decisão administrativa ainda pode ser submetida ao crivo do Judiciário, e para este houve recurso do contribuinte, não há de se ter o ato administrativo ainda como definitivamente julgado, sendo esta a interpretação que há de dar-se ao art. 106, II, "c" do CTN. E não havendo ainda julgamento definitivo, as multas previstas nos arts. 80 e 81 da Lei n. 4.502/64, com a redação dada pelo art. 2º, alterações 22 e 23 do Decreto-lei n. 34/66, ficam reduzidas para 5% se o débito relativo ao IPI houver sido declarado em documento instituído pela Secretaria da Receita Federal ou por outra forma confessado, até a data da publicação do Decreto-lei n. 1.680/79, segundo o benefício concedido pelo art. 5º da Lei 1.687/79. Acórdão que assim decidiu é de ser confirmado. (RE 95.900/BA, 2ª T., rel. Min. Aldir Passarinho, j. 04-12-1984) (Grifo nosso)

Nesse compasso, se já existe uma decisão transitada em julgado na órbita judicial, ainda que sobrevenha lei que preveja multa mais benéfica, **não haverá a possibilidade de retroação.**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado de Mato Grosso do Sul, em 21-052006: "*Um contribuinte é autuado por infração à legislação do IPI e, apesar de defender-se judicialmente, não obtém decisão que lhe seja favorável. Intimado a pagar o imposto e a multa devida, ele toma conhecimento da entrada em vigor de uma lei que comina penalidade menos severa que aquela vigente ao tempo da infração. Assim, a nova lei não será aplicável à hipótese, porque se trata de ato definitivamente julgado*".

Impende destacar, ademais, que a aplicação retroativa da lei mais benéfica, quanto à multa, ocorrerá até mesmo em fase de execução fiscal. De fato, na execução fiscal, as decisões finais correspondem às fases de arrematação, de adjudicação ou remição, ainda não oportunizadas, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, CPC. Torna-se irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados. Verifique a **ementa** a seguir:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal de Vitória/ES, em 06-05-2007: "*A Fazenda Pública Estadual ajuizou ação de execução fiscal contra Pedro, cobrando o ICMS em atraso e multa de mora no valor de 200% sobre o valor do tributo devido. No curso do processo, entrou em vigor nova lei que reduziu a multa para 100% sobre o valor do tributo devido. Na situação em apreço, deverá ser aplicada a nova lei que entrou em vigor no curso do processo, pois comina penalidade menos severa*".

EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. REDUÇÃO DE MULTA EM FACE DO DEL 2.471/1988. ART. 106, II, "C", CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE. O art. 106 do CTN admite a retroatividade, em favor do contribuinte, da lei mais benigna, nos casos não definitivamente julgados. Sobrevindo, no curso da execução fiscal, o Decreto-lei 2.471/1988, que reduziu a multa moratória de 100% para 20% e, sendo possível a reestruturação do cálculo de liquidação, é possível a aplicação da lei mais benigna, sem ofensa aos princípios gerais do direito tributário. Na execução fiscal, as decisões finais correspondem às fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizadas, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, CPC. (REsp 94.511/PR, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 21-10-1996) (Ver, ademais, nesse sentido: STJ, EREsp 184.642/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 26-05-1999; STJ, REsp 191.530/SP, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 07-06-2001; STJ, REsp 196.665/RS, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 16-11-1999)

3.2.2 Observações complementares quanto à retroação da lei mais branda

a) Limitação temporal por lei ordinária: no RE n. 407.190/RS, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 27-10-2004, o STF entendeu que a retroação benigna em matéria de infrações não pode sofrer limitação temporal por lei ordinária, como tentara o INSS por meio da Lei n. 9.528/97, que dera nova redação ao art. 35 da Lei n. 8.212/91.

> Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, (...).

Entendeu-se estar a multa tributária inserta no campo das normas gerais de Direito Tributário, a qual, por isso, deve ser imposta de forma linear e uniformemente em todo território nacional, "não se fazendo com especificidade limitadora geograficamente".

Concluiu-se que a Lei n. 8.212/91, ao impor restrição temporal ao benefício de redução da multa, acabou por limitar regra da lei complementar (CTN, art. 106, II), violando o disposto na alínea "b" do inciso III do art. 146 da CF. Dessa forma, declarou-se a inconstitucionalidade da expressão "para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997", constante do caput do art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela Lei n. 9.528/97.

b) A confissão de débito e o parcelamento não tornam o crédito definitivamente constituído: há contextos, como a confissão de dívida e o

parcelamento, que não implicam novação, atingindo-se o objeto da prestação, com a substituição da dívida, mas apenas alteram a forma de pagamento. Vale destacar que tal entendimento é, a nosso ver, o mais razoável, não obstante subsistir a ideia de que a confissão de débito e o parcelamento tornam o crédito definitivamente constituído, equivalendo à situação de "ato definitivamente julgado", para fins de vedação à retroatividade da multa mais benéfica.

Com a devida vênia, dissentimos desse modo de ver. A pena menos severa da lei posterior substitui a mais grave da lei anterior, desde que, em relação ao crédito, não haja julgamento definitivo na via judicial. Temos entendido que, sobrevindo a legislação mais benéfica, serão alcançadas as parcelas pendentes de pagamento, nos casos de parcelamento.

c) Multas aplicáveis a infrações idênticas: a retroação da lex mitior deve ser pensada no cotejo de multas moratórias entre si e de multas de ofício entre si. Se houve infração sujeita a multa de ofício, não há que se invocar o percentual mais benéfico de multa moratória. Em outras palavras, a redução de uma multa moratória não alcançará as multas oriundas do descumprimento das obrigações de fazer, de caráter acessório e timbre punitivo.

Por outro lado, é importante frisar que a retroatividade pode abranger qualquer penalidade, quer a multa moratória, quer a multa punitiva. O CTN não fez tal distinção, o que impede qualquer restrição que se venha a fazer, no intuito de limitar a aplicação do dispositivo[38].

d) Aplicação retroativa de ofício, quanto à lei mais benéfica: em voto prolatado no REsp 488.326/RS (1ª Turma), pelo Ministro Relator Teori Albino Zavascki, com julgamento em 03-02-2005, ficou assente que o advento da lei mais benéfica é fato novo, superveniente ao ajuizamento da ação, que incumbe ao juiz tomar em conta mesmo de ofício, nos termos do art. 462 do CPC. Verifique o trecho do voto:

> "(...) Isso porque **(a)** o advento da lei mais benéfica é fato novo, superveniente ao ajuizamento da ação, que incumbe ao juiz tomar em conta mesmo de ofício, nos termos do art. 462 do CPC – 'se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz tomá-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença'; **(b)** na inicial, de qualquer sorte, formulou-se pedido de anulação do auto de lançamento, postulação em que se contém, portanto, impugnação à multa. 3. Pelas razões expostas, dou provimento ao recurso especial, para determinar a aplicação do percentual de multa previsto na lei nova (Lei Estadual 10.932/97). É o voto".

4 ANÁLISE DO PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA, À LUZ DO ART. 144, §§ 1º E 2º, DO CTN

O postulado da irretroatividade tributária, com o mencionado respaldo constitucional, encontra amparo no **art. 144, caput, do CTN**, cujo teor segue abaixo:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: *"O lançamento da penalidade pecuniária rege-se pela lei da época da infração, salvo se houver lei superveniente mais benéfica".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Da verificação de que o*

lançamento é o procedimento administrativo destinado a constituir o crédito tributário e de que se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se pela lei então vigente, ainda que poste-riormente modificada ou revogada, é possível identificar o cumprimento do princípio constitucional da irretroatividade tributária".

Observação: item semelhante, reproduzindo o *caput* do art. 144 do CTN, foi solicitado em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** NCE/UFRJ para o cargo de Advogado da Eletrobrás, em 24-092007; **(II)** Funrio, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Coronel Fabriciano/MG, em 2008; **(III)** Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Esta-duais/MT, em 1º-06-2008.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC (certame anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei vigente à época, salvo se lei superveniente for mais benéfica ao contribuinte do tributo".*

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Como se nota, o lançamento tende a verificar a ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente, o que lhe avoca a feição declaratória, operando efeitos ex tunc (art. 142, CTN), como se estudará em momento ulterior, nesta obra.

Vale dizer que o lançamento deve ser realizado em consonância com a situação de direito e com a situação de fato, contemporâneas do fato gerador, o que se permite afirmar que o "lançamento tributário admite a retroatividade", possuindo certo efeito retroativo[39].

4.1 Análise do art. 144, § 1º, CTN

O § 1º do art. 144 do CTN dispõe sobre um certo afastamento do caput do art. 144 do CTN, sem que se possa dizer que prevê, assim, hipóteses de retroatividade tributária, ou mesmo casos de "ofensa" ao postulado em estudo. Simplesmente, registra hipóteses legais de efeito imediato. Note-o:

Art. 144. (...)

§ 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Assim, à guisa de memorização, o § 1º menciona as seguintes hipóteses de aplicação imediata da norma, com utilização da lei vigente à época do lançamento:

a) legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que não se confunde, ad argumentandum, com "novas bases de cálculo", ou, mesmo, "novas alíquotas";
b) legislação que amplie os poderes de investigação das autoridades administrativas;
c) legislação que outorgue ao crédito maiores privilégios ou garantias.

A lei nova, que regula procedimentos, prerrogativas ou formalidades, adstritos à atividade do lançamento, sem qualquer pretensão de alterar, criar ou extinguir direitos

materiais – relacionáveis, por exemplo, com os elementos estruturais da obrigação tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e fato gerador) – deverá ser aplicada de imediato e aos casos pendentes, como sói acontecer com as normas processuais em geral.

Com efeito, os aspectos formais ou procedimentais que cercam o lançamento não influem com poder de decisão, a ponto de afastarem a lei vigente na época do lançamento, em prol da aplicação daquela lei pretérita, do momento do fato gerador.

Exemplificadamente, conforme se dispõe no comando, a temática ligada à competência ou poderes de investigação da autoridade fiscal, aos critérios de apuração e aos processos de fiscalização não diz com a essência da obrigação tributária (relação jurídica de direito substantivo), mas, em verdade, com a forma de descortinar a própria existência desta ou, quiçá, obter seu adimplemento. Assim, abre-se para uma realidade formal, própria da relação jurídica não substancial, no bojo da relação jurídico-tributária, adstrita à constituição do crédito tributário.

Temos dito que o § 1º do art. 144 do CTN é, antes de didático, demasiado lógico. Visa atender aos interesses do Fisco, nos planos arrecadatório e fiscalizatório, sem afetar os direitos do contribuinte[40]. Veja o fácil exemplo: se uma autoridade exatora comparece à empresa, em 2008, no intuito de lavrar um auto de infração, relativo à ausência de pagamento de tributo em 2006, deverá aplicar, no que toca à substância da obrigação - correspondente, a legislação vigente em 2006. Entretanto, no pertinente aos aspectos procedimentais do lançamento, ou seja, no que tange à realidade fática ocorrida em 2008, aplicar-se-á a legislação vigente neste ano da autuação[41].

A esse propósito, Amílcar de Araújo Falcão[42] dispõe que “o regime normativo substantivo por que se regerá a obrigação tributária será o da época do fato gerador e não o da época do lançamento, criando-se para o contribuinte então uma situação definitivamente constituída ou, como afirma Jèze, um direito adquirido que a legislação ulterior, inclusive a da época do lançamento, não pode alterar em detrimento do contribuinte”.

Frise-se, em tempo, que o preceptivo, na parte final, traz importante ressalva. Note:

> § 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha (...) outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifo nosso)

Como se observa, a lei que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, outorgar ao crédito maiores garantias ou privilégios, estará longe de alterar a obrigação tributária a ela subjacente, nos seus aspectos estruturais, v.g., hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e fato gerador. Entretanto, se, nessa toada, essa mesma lei acabar por atribuir responsabilidade a terceiro, atingida será a própria obrigação tributária, em um dos seus elementos fundantes, com a inclusão de pessoa no polo passivo da relação jurídico-tributária, tornando-a “inconstitucional por retroatividade”[43]. Isso se dá porque o aspecto pessoal integra a própria norma tributária impositiva.

Em outras palavras, “ainda que para o mesmo tributo a lei nova tenha previsto outros contribuintes ou responsáveis, não indicados na lei anterior, essa lei não se aplica mesmo

que o lançamento desse tributo venha a acontecer quando já esteja ela em vigor. (...) Prevendo, para o tributo existente, novos contribuintes ou responsáveis, cria para eles vínculos tributários antes inexistentes, o que equivale a criar o próprio tributo em relação a tais pessoas"[44].

Vamos observar o entendimento jurisprudencial, no STJ, sobre o tema:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. APLICAÇÃO IMEDIATA. ART. 144, § 1º DO CTN. I – A Egrégia Primeira Turma desta Corte, à unanimidade, no julgamento do REsp n. 506.232/PR, de que foi relator o eminente Ministro Luiz Fux, assentou entendimento no sentido da possibilidade de aplicação imediata do disposto no art. 6º da LC 105/2001, com base no art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, inferindo-se, desse dispositivo, que as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência, de modo que o referido dispositivo, da novel Lei Complementar, em conjunto com o art. 1º da Lei 10.174/2001 podem "ser aplicados ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito não esteja alcançada pela decadência", viabilizando a utilização de informações bancárias para esta finalidade. (...) (AgRg no REsp 668.720/RS, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 15-09-2005) (Grifos nossos)

4.1.1 O princípio da irretroatividade tributária e a Lei n. 10.174/2001

Acerca do tema, a Lei n. 10.174/2001 trouxe um contexto elucidativo, o qual merece citação.

É que tal norma, alterando a Lei n. 9.311/96 (art. 11, § 3º), passou a permitir o que antes era vedado expressamente, qual seja, a utilização das informações decorrentes do cruzamento entre os dados da CPMF, quando ainda existia, e as declarações de renda dos sujeitos passivos, com o intuito de proceder ao lançamento dos impostos supostamente sonegados.

Muitos contribuintes, movimentando cifras vultosas em contas-correntes, sem que as fizessem constar de suas declarações de rendimentos ofertadas à Secretaria da Receita Federal, insurgiram-se contra a Lei n. 10.174/2001, que permitiu a quebra do sigilo bancário na atividade investigativa de eventuais incongruências, por meio de instauração de procedimento fiscal.

Basicamente, a linha de defesa dos contribuintes fiscalizados pautava-se na suscitação de vício ao princípio da irretroatividade tributária, uma vez que o ato normativo estava sendo aplicado a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência.

Por sua vez, a Administração Tributária argumentava que o lançamento tributário, de acordo com o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, teria caráter retrospectivo, reportando-se, quanto aos aspectos materiais, à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se, então, pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Todavia, no que se ligava aos aspectos formais, a legislação, se viesse, por exemplo, instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, teria aplicabilidade imediata, não se configurando hipótese de aplicação retroativa da lei. No caso, o Fisco entendeu que, para a apuração do quantum do imposto sobre a renda, não se vislumbraria ilicitude alguma em calculá-lo com base em informações bancárias obtidas a partir da CPMF, uma vez que se tratava apenas de um novo meio de fiscalização.

O mencionado expediente adotado pelo Fisco Federal, no claro intuito de fortalecer seu poder investigatório, além de dificultar a sonegação do contribuinte, contou com a validação, em juízo, de sentenças e acórdãos que abonavam a legislação que prevê o repasse de informações sobre operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, com o decorrencial lançamento do crédito porventura existente.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 558.633, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, reconheceu o direito de a Fazenda Nacional "quebrar" o sigilo bancário para investigar as informações sobre as CPMFs pagas pelos contribuintes, mesmo para os fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei n. 10.174/2001, desde que não atingidos pela decadência. Observe as ementas prolatadas nas primeira e segunda Turmas, respectivamente:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL, ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. ART. 11, § 2º, DA LEI N. 9.311/96, COM A REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI N. 10.174/01. PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO. RETROATIVIDADE. ART. 144, § 1º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. (...) II – Não há que se falar em omissão no aresto, porquanto esta Corte se manifestou no sentido da possibilidade de retroatividade do disposto nos arts. 6º da LC n. 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001, com base no art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, inferindo-se, desse dispositivo, que as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata. III – Com isso, restou assentada a permissão do cruzamento dos dados obtidos com a arrecadação da CPMF, para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, aplicando-se tal entendimento a fatos geradores anteriores à vigência da norma que o instituiu. IV – Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no REsp 558.633/PR, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 06-12-2005) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CPMF. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CARÁTER PROCEDIMENTAL DA NORMA. APLICAÇÃO IMEDIATA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN. 1. É possível a aplicação do art. 6º da LC 105/2001, ainda que o período investigado seja anterior à sua vigência, porquanto se trata de disposição meramente procedimental. Inteligência do art. 144, § 1º, do CTN. 2. Recurso especial provido. (REsp 628.527/PR, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 06-09-2005)

Tal posição foi acolhida pelo STJ, que, por unanimidade, acolheu o entendimento do Relator do Recurso Especial supracitado, ratificando o entendimento de que as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante sua vigência.

4.2 Análise do art. 144, § 2º, CTN

O § 2º anuncia uma ressalva ao caput do art. 144, que, a nosso ver, encontra-se malposta. Note-a:

> Art. 144. (...)
> § 2º. O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Quando se quer afirmar que "o disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido", orienta-se, em verdade, para a identificação de uma ressalva à regra – "deve-se aplicar a lei do momento do fato

gerador" –, que, paradoxalmente, reenvia à própria regra.

Com efeito, se a lei fixar expressamente a data em que o fato gerador tiver ocorrido, avocando-se a sua aplicação, em última análise, vai acabar valendo a mesma máxima da aplicação da lei vigente "no momento do fato gerador"[45], só que agora com data expressamente fixada na lei.

Talvez o legislador melhor teria se saído se tivesse fixado a dita ressalva ao próprio § 1º do art. 144, e não ao caput, em si, como se deixa transparecer[46].

Superada a análise crítica inicial, observa-se que o dispositivo se refere à temática dos tributos lançados por período certo de tempo ou com fatos geradores permanentes, contínuos ou periódicos (IPTU, IPVA, ITR, basicamente). Aliás, alguns autores[47] associam tal comando ao fato gerador do imposto de renda, o que, com a devida vênia, parece-nos pouco adequado.

Nesses tributos incidentes sobre o patrimônio, a lei pode, valendo-se de ficção jurídica, definir um específico momento de acontecimento do fato gerador. Assim sendo, a legislação aplicável será aquela vigente na data predeterminada, tendo em vista ser impossível uma inovação do fato jurídico permanente, a não ser que "a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido". Exemplo: se uma lei municipal define o fato gerador do IPTU para 1º de janeiro de cada ano, aplicar-se-á a lei vigente em 1º de janeiro.

Portanto, o lançamento desses gravames deve se reportar à legislação vigente na data na qual a própria lei considerar o fato gerador como acontecido. Por isso, afirmamos há pouco que tudo não passa de uma aplicação da lei do momento do fato gerador, aqui e agora, legal e expressamente fixado.

5 O FATO GERADOR PENDENTE E A SÚMULA N. 584 DO STF, PERANTE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Há fatos que se iniciam sob a égide de uma lei e se concluem quando já vigente uma nova lei. Nesses casos, pergunta-se: como deverá agir a autoridade administrativa ou a autoridade judiciária na identificação da lei que deverá reger tais fatos? Aplicar-se-á a lei velha ou a lei nova?

O art. 105 do CTN, preceptivo que "diz com a existência ou não de efeito retroativo das normas de Direito Tributário"[48], sinaliza uma possível resposta à indagação:

> Art. 105. "A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116".

Segundo a dicção do artigo supracitado, a legislação nova aplica-se aos fatos geradores pendentes, isto é, aqueles fatos que se iniciam na vigência de uma legislação e se completam na vigência de outra legislação.

O desafio ao intérprete está em compatibilizar esse comando com o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a", da CF), segundo o qual se impede que tenha a lei tributária efeito retroativo, ou seja, veda-se a lei que se volte no tempo para apanhar atos ou fatos já praticados.

Na busca dessa compatibilização, é possível notar a chancela doutrinária – e até

jurisprudencial – do art. 105 do CTN, admitindo-se a figura do “fato gerador pendente”. Por outro lado, não são raros os entendimentos restritivos quanto ao preceptivo, concebendo-o como violador do princípio da irretroatividade tributária. Nessa trilha, a propósito, boa parte da doutrina tem preconizado que a Constituição Federal de 1988 teria propiciado a invalidação do “fato gerador pendente” feita no artigo[49], adjudicando-lhe um “contorno mais restrito”[50].

Resta-nos, portanto, avançar na convidativa problemática, enfrentando o dispositivo em apreço.

De início, impende traçarmos um conceito para o intitulado “fato gerador pendente”: o fato gerador pendente é aquele que indica a situação fática cuja conclusão ou consumação pressupõe uma sequência concatenada de atos, continuação essa que já se iniciou, mas ainda não se completou, no momento em que uma dada lei aparece, entrando em vigor. Daí se afirmar que, em seu contexto, uma primeira parte de atos é praticada sob a égide da lei velha, e uma segunda parte ocorre já sob a égide da lei nova.

Quanto à sua aceitação, no plano doutrinário, há férteis debates, como se nota nos posicionamentos a seguir expendidos.

O eminente jurista Paulo de Barros Carvalho[51], defendendo a existência do “fato gerador pendente”, preleciona:

> “Entrando a lei em vigor, deve ser aplicada, imediatamente, a todos os fatos geradores que vierem a acontecer no campo territorial sobre que incida, bem como àqueles cuja ocorrência teve início, mas não se completou na forma prevista pelo art. 116. E ficam delineados, para o legislador do Código Tributário Nacional, os perfis de duas figuras que ele distingue: a de fato gerador futuro e a de fato gerador pendente”.

De outro lado, na visão arguta de Hugo de Brito Machado[52], o imposto de renda seria um exemplo clássico de tributo que contempla o fato gerador pendente. O insigne mestre assevera que, como regra, o fato gerador do IR – continuado, no caso – ocorre apenas no final do ano-base, quando se consuma e se completa. Desse modo, se antes desse termo ad quem surgir uma lei, esta será aplicada imediatamente, o que configurará o típico caso de aplicação imediata a fatos geradores pendentes, pois o fato gerador já teria sido iniciado, mas não estaria ainda consumado, e, sim, pendente. Entretanto, insiste o didático Autor[53] em que, no pertinente ao IR, a lei que agrava os encargos dos contribuintes somente deva ser aplicada no ano seguinte ao de sua publicação. Com efeito, o imposto de renda deve ser regulado por lei em vigor antes do respectivo período “ano-base”, todavia, como se verá adiante, não tem sido este o entendimento prevalecente no Supremo Tribunal Federal.

Em visão oposta, segue o eminente doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho[54], para quem não existe o intitulado “fato gerador pendente”. O que estará “pendente” é o negócio jurídico ou a situação fática, na qual se traduz o fato gerador, e não ele próprio. Este pode ocorrer ou não ocorrer. Assim, “ ou se tem o fato gerador consumado ou não se o tem”[55]. Conforme se depreende do arts. 116 e 117 do CTN, o fato gerador, traduzível em situação de direito, pode estar submetido a uma condição (suspensiva ou resolutiva). O que se vê não é um fato gerador “pendente”, mas um negócio jurídico sob condição. A propósito, sobrevindo a condição, aplicar-se-á a norma vigente no momento anterior ao

do implemento da condição.

Na trilha da crítica ao dispositivo, segue Luciano Amaro[56], para quem o art. 105 teria vindo endossar a tese de que o fato gerador do IR – para ele, imposto de fato gerador periódico – enquadrar-se-ia convenientemente na forma típica de um fato gerador "pendente". Sendo assim, a norma do IR, sendo editada até o final do período anual, em geral, seria aplicável à renda que se estava formando desde o primeiro dia do período, em nítida aplicação retro-operante. O renomado Autor critica a sistemática, fruto dessa interpretação, que permite lançar efeitos da norma do IR ao passado, em vez de fazê-la incidir sobre fatos futuros – e, além disso, sobre exercícios futuros.

Vê-se, nas passagens doutrinárias descritas, que subsiste ampla controvérsia sobre a aceitação do "fato gerador pendente" como instituto jurídico compatível com o princípio da irretroatividade tributária.

De nossa parte, temos defendido a opinião de que a lei nova não mais alcança os fatos geradores pendentes, em face da incompatibilidade da parte final do art. 105 do CTN com a redação do Princípio da Irretroatividade Tributária, veiculado no inciso III da alínea "a" do art. 150 da Constituição de 1988. Acreditamos que "pendente" não é o fato gerador; mas o negócio jurídico que lhe dá lastro. O que, de fato, pode ocorrer é o fato gerador consistente em negócio jurídico sujeito à condição suspensiva (art. 117, I, do CTN). Do exposto, será possível verificar que pendente estará o negócio jurídico, e não o fato gerador. Este ocorrerá ou não. Essa é razão pela qual, a nosso ver, a lei tributária só se aplica mesmo a fatos geradores futuros, pois o debatido "fato gerador pendente" nada mais é do que uma possibilidade jurídica. Se a condição jamais ocorrer, sua inexistência será inexorável.

Para a devida evolução no tema, faz-se mister analisar, nesse momento, a sistemática de apuração do imposto de renda e sua implicação no plano da irretroatividade tributária.

O imposto de renda se apresenta como tributo sui generis, no que tange à apuração, uma vez que esta servirá para exteriorizar, durante o ano fiscal, todos os acontecimentos deflagradores da hipótese de incidência do gravame. Nota-se, pois, que o fato gerador do IR não se forma "por instantaneidade", como se dá com vários impostos (v.g., ICMS, IPI, contribuição de melhoria etc.), mas à luz de "concatenada sequência" de fatos que, uma vez agrupados, indicarão o acréscimo patrimonial tributável ou fato presuntivo da renda acrescida.

A nosso ver, o fato gerador do IR pode ser classificado, quanto ao tempo, em complexo ou complexivo. Não obstante, já se pôde notar que há quem o considere como "continuado" ou, até mesmo, como "periódico". Entendemos que, para concursos públicos, a melhor classificação é a que associa **o IR a fato gerador complexo ou complexivo**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo, em 27-04-2008: "*A doutrina designa fato gerador continuado aquele cuja realização ocorre ao longo de um espaço de tempo, como no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*".

Antes de dissecar as particularidades desse tipo de fato imponível, é bom que se diga

que **“o termo ‘complexivo’, utilizado em relação ao imposto de renda, não guarda nenhuma pertinência com a ‘complexidade’ que possa vir a ter o ato administrativo, dependendo-se, por exemplo, de mais de uma esfera decisória”**.

> A assertiva, aqui adaptada, foi solicitada em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para o provimento de cargo de Juiz Federal Substituto (XIII Concurso).

Partindo-se para sua definição, podemos afirmar que o fato gerador complexivo compreende a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, adquirida num determinado espaço de tempo, que costuma coincidir com o ano civil – de 1º de janeiro até 31 de dezembro – denominado “ano-base”, “período-base” ou “ano-calendário”. Este é o ano em que os rendimentos são percebidos, ou seja, o período em que se realizam os diversos acontecimentos que compõem o fato gerador do imposto de renda. Por sua vez, no período que sucede a este, ter-se-á o “ano da declaração”, também chamado de “exercício”.

Assim, por exemplo, se o ano-base for 2007, o exercício será 2008. Naquele se deu o fato gerador; neste, a entrega da declaração. Daí se falar que o fato gerador do IR está estruturado em um induvidoso dualismo, composto, de um lado, pelo ano-base e, de outro, pelo ano da declaração.

Nessa toada, evidencia-se que o fato gerador do imposto de renda mostra-se como a soma algébrica de inúmeros fatos isolados, em dado período preciso de tempo, de modo que o fato imponível somente se aperfeiçoa com a ocorrência do último daqueles fatos pontuais ou, até mesmo, com o transcurso do interregno determinado no tempo. Uma vez identificado o fato gerador do tributo, operacionaliza-se o princípio da irretroatividade tributária, por meio de uma lei que deve ser prévia ao dies a quo desse mesmo fato gerador[57]. Assim sendo, aos fatos geradores ocorridos em um determinado ano fiscal aplica-se a lei que estava em vigor no ano anterior. Note o esquema a seguir:

FG = F1 + F2 + F3 (conjunto de fatos)
TEMPO “X” = F1 + F2 + F3 (o conjunto de fatos no tempo determinado)
LEI → TEMPO “X” (a lei precede o conjunto de fatos)

Conquanto a questão se nos apresente com relativa simplicidade, o STF tem sacramentado um entendimento diverso, ao considerar que a lei que majora o IR, ainda que publicada nos últimos dias de dezembro, pode irradiar efeitos sobre todo o ano que se encerra, uma vez que o fato gerador do imposto, cujo início se dera em 1º de janeiro, ainda estaria por encerrar, ou seja, mostrar-se-ia ainda “pendente”, o que torna plenamente aplicável o art. 105 do CTN.

O STF, desse modo, burilou seu pensamento, apegado de modo irrestrito a uma antiga súmula, de relevante impacto no enfrentamento dessa temática – a vetusta **Súmula n. 584**:

> “Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração”.

A Súmula n. 584 sinaliza que se aplicará uma lei vigente no exercício financeiro em

que deva ser apresentada a declaração ao imposto de renda, calculado sobre os rendimentos do ano-base.

Em outras palavras, a Súmula n. 584 deseja que se adote, às avessas, os postulados da anterioridade e irretroatividade tributárias. Veja por que, em linguagem simples: a lei "de hoje" atingirá fatos geradores "de ontem", ferindo de morte a irretroatividade tributária, enquanto, na mesma trilha do exotismo, o "amanhã" deverá se preparar para o "hoje", e não o contrário – o que seria razoável e normal, na perspectiva da segurança jurídica –, em inequívoca mácula à anterioridade tributária.

O STF, assim, considera que, se uma lei majoradora das alíquotas do IR (Lei n. 100 – fictícia) é publicada em 10 de dezembro de 2007, todos os fatos geradores do tributo que se desenrolarem entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2007 estarão sujeitos à majoração nela prevista. Na trilha desse entendimento, será aplicada ao imposto de renda, calculado sobre os rendimentos do ano-base, a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração. Vale dizer que será aplicada ao IR, calculado sobre os rendimentos de 2007 (1º de janeiro e 31 de dezembro), a lei vigente no exercício financeiro em que deva ser apresentada a declaração, ou seja, a própria Lei n. 100, publicada em dezembro de 2007, vigente em 2008 (ano da declaração).

É importante registrar que a Súmula n. 584 foi elaborada em 1976, uma época em que se concebeu a ideia de que o fato gerador do IR se dava no 1º dia do exercício da declaração, e não mediante a soma de uma série de atos que acontecem no decorrer do ano fiscal. Sempre se disse, na tentativa de abonar tal pensamento, que havia a possibilidade de, no transcorrer do período-base, serem celebrados alguns atos ou negócios jurídicos que, perante a lei vigente, ou seriam dotados de mera irrelevância ou, tendo relevância, atuariam de modo diverso daquele previsto na lei com vigência no primeiro dia do exercício financeiro seguinte.

Nesse passo, a Súmula n. 584, atentando para a definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência, em detrimento do fato econômico tributado, veio chancelar uma espécie de "falsa retroatividade" ou "pseudorretroatividade", também denominada "doutrina da retrospectiva" ou "retroatividade imprópria".

A bem da verdade, a Súmula n. 584 se consagrou em ambiente de empedernida inconstitucionalidade, e, a despeito de estranha postura de inércia dos doutrinadores, irradiou-se negativamente sobre as mentes dos operadores do Direito, alçando-se ao chancelado formato de enunciado.

Entendemos que o fato gerador do IR deve ser regido pela lei vigente por ocasião de sua ocorrência, haja vista que o tempo rege o ato (tempus regit actum). O pensamento defendido no STF é, concessa venia, de duvidosa sustentabilidade, pois a lei majoradora do IR deve ser sempre pretérita em relação ao fatos presuntivos de riqueza, cujo conjunto comporá o fato gerador do imposto. Tal conjunto fático, assim composto, no âmbito do aspecto material do fato gerador do IR, rimará com os postulados da irretroatividade, da anterioridade, da confiança, da não surpresa, e, sobretudo, com o inafastável princípio da segurança jurídica.

Utilizando um tom diverso daquele proposto pelo STF, apresentamos a consistência dogmática de nossa visão crítica, a partir da seguinte situação: diante de uma lei

majoradora das alíquotas do IR (Lei n. 100), publicada em 10 de dezembro de 2007, todos os fatos geradores do tributo que se desenrolarem entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 2007 **não** estarão sujeitos à majoração nela prevista. Com efeito, afastando-se a aplicação da Súmula n. 584, a lei majoradora entrará em vigor em 2008, incidindo, de fato, no plano da exigibilidade, em 2009, quando deverá ser entregue a Declaração do Imposto de Renda.

Em suma, a crítica da quase unanimidade da doutrina brasileira é no sentido de que, uma vez publicada a lei durante um dado exercício financeiro, ela somente entrará em vigor no exercício financeiro subsecutivo, **sendo-lhe vedada a aplicação imediata naquele exercício dentro do qual teria sido editada**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para o provimento de cargo de Juiz Federal Substituto (XII Concurso): "*O princípio da irretroatividade, que a Constituição vigente adota, impede que se aumentem alíquotas do imposto de renda em pleno curso do exercício financeiro, alcançando situações de fato já ocorridas*".

Nessa direção, algumas Bancas de concursos têm seguido.

Por outro lado, é possível encontrar opinião diversa, em outras Bancas, que se apegam à literalidade da **Súmula n. 584**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público Federal, para o provimento de cargo de Procurador da República (XXI Concurso): "*Lei editada em final de dezembro majora alíquota do IRPJ. Tem-se, então, que é válida essa majoração porque sobre os rendimentos do ano base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração de rendimentos*".

Dessarte, enquanto a Súmula n. 584 permanecer válida, não se vislumbrará uma sintonia entre a sistemática adotada na identificação do fato gerador do IR, de um lado, e o respeito ao princípio da irretroatividade tributária, de outro. Nessa medida, torna-se demasiado sofrível, data venia, qualquer tentativa de defesa da mencionada Súmula, quando esta se mostra vocacionada a chancelar, a olhos vistos, a legitimidade de um IR, explícita e inconstitucionalmente, retroativo.

5.1 A Súmula n. 584 perante o STF e o STJ

Se sobejam as discussões na seara doutrinária afetas à dimensão ocupada pelo "fato gerador pendente", de idêntico modo, saltam aos olhos os intensos debates que o tema propiciou no STF e no STJ.

Como se verá a seguir, por meio de fartas citações jurisprudenciais, o STF, em sua majoritária composição, chancelou a aceitação da Súmula n. 584. De modo oposto, o STJ sempre a viu, negativamente, com boa dose de pessimismo. Vamos à análise:

5.1.1 A defesa da Súmula n. 584 no STF

O STF, de há muito, vem se mantendo fiel ao teor imposto pela Súmula n. 584, conforme se depreende dos julgados a seguir reproduzidos, em ordem cronológica, por

nós sugerida:

Em 1985:

EMENTA: Imposto de renda. Embora recebidos no ano-base, os rendimentos estão sujeitos à tributação segundo a lei vigente no exercício financeiro a que ela se referir – Jurisprudência consubstanciada na Súmula 584. RE não conhecido. (RE 104.259/RJ, 2ª T., rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 20-09-1985) (Grifo nosso)

Em 1996:

EMENTA: Em 20 de novembro de 1996, o Ministro Relator Ilmar Galvão, em voto prolatado no RE 183.119/SC, assim sacramentou:

"(...) o fato gerador da obrigação tributária relativa ao Imposto de Renda e, pela mesma razão à contribuição social sobre o lucro, surge no último dia do exercício social quando se dá o levantamento do balanço social das empresas alusivo ao período encerrado, não contrariando o princípio da irretroatividade a exigência do tributo calculado com base em lei editada no curso do ano-base". (Grifo nosso)

Em 1997:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEI N. 7.856, DE 25 DE OUTUBRO DE 1989, QUE, NO ART. 2º, ELEVOU A RESPECTIVA ALÍQUOTA DE 8 PARA 10%. LEGITIMIDADE DA APLICAÇÃO DA NOVA ALÍQUOTA SOBRE O LUCRO APURADO NO BALANÇO DO CONTRIBUINTE ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DO MESMO ANO. Tratando-se de lei de conversão da Medida Provisória n. 86, de 25 de setembro de 1989, da data da edição desta é que flui o prazo de noventa dias previsto no art. 195, § 6º, da CF, o qual, no caso, teve por termo final o dia 24 de dezembro do mesmo ano, possibilitando o cálculo do tributo, pela nova alíquota, sobre o lucro da recorrente, apurado no balanço do próprio exercício de 1989. Recurso não conhecido. (RE 197.790/MG, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 19-02-1997) (Grifos nossos)

Em 1998:

EMENTA: (...) IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI N. 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, I, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. (...) 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da Súmula, de Lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente ao da declaração. 6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do R.E. n. 197.790-6-MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. R.E. conhecido e provido, para o indeferimento do Mandado de Segurança. 8. Custas "ex lege". (RE 194.612/SC, 1ª T., rel. Min. Sydney Sanches, j. 24-03-1998) (Grifos nossos)

À luz dos julgados acima destacados, em uma apresentação cronológica, ainda que por amostragem[58], é possível asseverar que o STF, em sua composição majoritária, passou a seguir a tese segundo a qual, se o fato gerador da obrigação tributária relativa ao IR ocorrer durante o ano, a lei que estiver em vigor nesta data será aplicada de imediato, sem qualquer ofensa ao princípio da irretroatividade tributária e a outros postulados constitucionais.

Embora se note a iterativa chancela do STF quanto à validade da Súmula n. 584, ousamos discordar da vigorosa retórica jurisprudencial, preferindo assentar o tema sob duas ponderações básicas, quanto ao fato gerador do IR:

a) Segundo o nosso entender, havendo a publicação da lei majoradora ou instituidora do gravame no ano que precede ao dia de início do período--base, a vigência da norma recairá sobre o conjunto fático ocorrido neste ano-base, impondo-se a incidência do imposto no período seguinte, ou seja, no ano seguinte ao ano-base. Nesse caso, observados estarão os princípios da irretroatividade e da anterioridade tributárias.

Exemplo:

(ANO X)
Lei majoradora do IR
↓
[(ANO X) + 1]
ANO-BASE (vigência da lei majoradora)
↓
[(ANO-BASE) + 1] ou, ainda, [(ANO X) + 2]
EXERCÍCIO (incidência da lei majoradora, com a exigibilidade do imposto majorado)

b) Segundo o entender do STF, havendo a publicação da lei majoradora ou instituidora do gravame no transcorrer do ano-base, a incidência da norma recairá de imediato sobre o conjunto fático ocorrido ainda neste ano-calendário, impondo-se a exigibilidade do imposto no período seguinte, ou seja, no ano seguinte ao ano-base. Nesse caso, entendemos que não terão sido observados os princípios da irretroatividade e da anterioridade tributárias. Exemplo:

(ANO X): Lei majoradora do IR
↓
(ANO X): ANO-BASE (vigência da lei majoradora)
↓
[(ANO X) + 1]: EXERCÍCIO (incidência da lei majoradora, com a exigibilidade do imposto majorado, relativamente aos fatos geradores do ANO X)

5.1.1.1 A crítica à Súmula n. 584 no próprio STF

Diga-se, em tempo, que, em junho de 1992, no julgamento do RE 146.733, o STF, afeto às contribuições incidentes sobre o lucro das pes-soas jurídicas (Lei n. 7.689, de 15-12-1988), trouxe à baila a delicada temática da Súmula n. 584, como um dos fundamentos para a declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da citada Lei n. 7.689/88. ("Art. 8º. A contribuição social será devida a partir do resultado apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988"). Por unanimidade, os Ministros Moreira Alves, Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence acenaram com a possibilidade de adoção do afastamento da Súmula n. 584, entretanto tal momento de reflexão mostrou-se isolado, perante a evolução jurisprudencial, acima observada. Note a ementa:

> **EMENTA:** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7.689/88. (...) Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7.689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, "a", da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela. (...) Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7.689/88. (RE 146.733/SP, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 29-06-1992) (Grifo nosso)

Aliás, na linha minoritária do STF, sobressaiu o insigne Ministro Carlos Velloso, para

quem a situação considerada legítima, nos inúmeros julgados supracitados, ofende frontalmente o princípio da irretroatividade. No RE 138.284-CE, com julgamento em julho de 1992, o eminente julgador acompanhou a trilha minoritária sinalizada no RE 146.733, acima destacado, opondo-se à Súmula n. 584. Note a jurisprudência:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15-12-1988. (...) V – Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei n. 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (CF, art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (CF, art. 195, § 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei n. 7.689 de 1988. (RE 138.284/CE, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º-07-1992) (Grifo nosso)

O insigne julgador entendeu que o citado dispositivo legal mostrava-se ofensivo ao princípio da irretroatividade, uma vez que o lucro, apurado no dia 31 de dezembro, seria o resultado de diversos negócios jurídicos realizados durante o período-base, ou seja, entre 1º de janeiro e 31 de dezembro. Sendo a incidência do gravame sobre esse lucro, como nítido saldo positivo de entradas e de saídas de fatos ocorridos durante todo o período, mostrava-se inafastável que o art. 8º da Lei n. 7.689, de 15-12-1988, estaria, pois, a incidir sobre fatos já ocorridos.

Nessa toada, o ínclito Ministro Carlos Velloso tem se mantido convicto da tese da inaplicabilidade da Súmula n. 584, o que se pode notar na recomendável leitura de alguns pontuais votos de sua autoria – não obstante, "vencidos" –, nos seguintes julgados: o **AgR/RE 433.878/MG**, de sua relatoria, com julgamento em 1º-02-2005; e os **RE 197.790/MG** e **RE 181.664/RS**, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, com julgamento em 19-02-1997.

Na mesma direção, insta mencionar que, em 1991, momento um pouco mais remoto, no próprio STF (Pleno), o Ministro Célio Borja prolatou um emblemático voto na ADI n. 513, recomendando o afastamento da tese segundo a qual bastaria a lei nova estar em vigor, no exercício financeiro seguinte, para que fosse exigido, neste mesmo exercício, o pagamento do imposto. Nessa toada, o eminente julgador chancelou a ideia de que o cumprimento de uma obrigação pode se protrair no tempo, porém sempre deverá ser regulada pela lei anterior ao fato que a gerou. Note a ementa:

> **EMENTA:** (...) II. O parágrafo único, art. 11, da Lei n. 8.134/90, institui coeficiente de aumento do imposto de renda, e não índice neutro de atualização da moeda. Por isso, ele não pode incidir em fatos ocorridos antes de sua vigência, nem no mesmo exercício em que editado, sob pena de afrontar as cláusulas vedatórias do art. 150, inciso III, alíneas "a" e "b", da Constituição Federal. Assim é, porque a obrigação tributária regula-se pela lei anterior ao fato que a gerou, mesmo no sistema de bases correntes da Lei n. 7.713/88 (imposto devido mensalmente, à medida que percebidos rendimentos e ganhos de capital, e não no último dia do ano), em vigor quando da norma impugnada. Ainda quando a execução da obrigação tributária se projeta no tempo, ela surge, também nesse sistema, contemporaneamente ao seu fato gerador. (ADI 513/DF, Pleno, rel. Min. Célio Borja, j. 14-06-1991) (Grifos nossos)

5.1.2 O ataque à Súmula n. 584 no STJ

Curiosamente, é possível encontrar no Superior Tribunal de Justiça uma certa repulsa à Súmula n. 584, preferindo esta Corte devotar prestígio aos princípios constitucionais tributários a seguir a trilha imposta, mecanicamente, pelo enunciado lapidado no Supremo Tribunal Federal.

Note as ementas selecionadas, em ordem cronológica, por nós sugerida:

Em 1998:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e pendentes, e não aos pretéritos. O Decreto-lei n. 2.065/83 não pode ser aplicado retroativamente, regulando períodos de janeiro a dezembro de 1982 e janeiro a dezembro de 1983, não sendo para beneficiar o contribuinte. Recurso improvido. (REsp 184.213/RS, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 10-11-1998) (Grifos nossos)

Em 2001:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CICLO DE FORMAÇÃO DO FATO GERADOR. MOMENTO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO. CTN, ARTS. 104, 106, 116. DECRETO-LEI 1.967/82. SÚMULA 584/STF. (...) 3. A lei vigente após o fato gerador, para a imposição do tributo, não pode incidir sobre o mesmo, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e irretroatividade. 4. Precedentes jurisprudenciais. 5. Recurso não provido. (REsp 179.966/RS, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 21-06-2001) (Grifos nossos)

Em 2004:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. IMPOSTO DE RENDA. 1. A lei que altera o imposto de renda deve estar em vigor em um ano, para poder incidir no ano seguinte. A incidência se faz pela eficácia da norma. 2. Publicada a Lei 9.430/96, em 1º de janeiro do ano seguinte já estava com eficácia completa e passível de aplicação, para reflexo no pagamento do exercício de 1998. 3. Embargos de declaração acolhidos, mas sem efeitos modificativos. (EDcl no REsp 377.099/RS, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 02-03-2004) (Grifos nossos)

Aliás, urge mencionar que, neste último julgado, a Ministra Eliana Calmon, em elogiável voto, referiu-se à Súmula n. 584, nos seguintes termos:

"A Súmula 584 do STF está superada nos moldes colocados no seu verbete, entendendo-se que na atual redação da CF/88 aplica-se ao Imposto de Renda a lei vigente no ano antecedente, de modo a já estar ela com plena eficácia no início do ano-base. Assim sendo, a Lei 9.430/96 teve vigência em 1996 e, em 1º-01-1997, ou seja, no ano seguinte, plena eficácia, de modo a já incidir sobre os fatos geradores iniciados em janeiro de 1997".

1 V. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O princípio da irretroatividade da lei tributária. RTDP n. 15:13/23, pp. 16-17.

2 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 118.

3 Ibidem, p. 119.

4 KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 61.

5 CARRAZZA, Roque Antonio. Vigência e aplicação das leis tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 104.

6 LIMA, João Franzen de. Curso de direito civil brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1955, p. 88.

7 V. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O princípio da irretroatividade da lei tributária, p. 19.

8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 319.

9 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 127.

10 CARRAZZA, Roque Antonio. Vigência e aplicação das leis tributárias, p. 103.

11 MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios gerais de direito administrativo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, v. 1, p. 269.

12 CARRAZZA, Roque Antonio. Vigência e aplicação das leis tributárias, p. 103.

13 V. MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 93-94.

14 CARRAZZA, Roque Antonio. Vigência e aplicação das leis tributárias, p. 103.

15 Ibidem.

16 V. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O princípio da irretroatividade da lei tributária, p. 20.

17 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 201.

18 Ibidem, pp. 201-202.

19 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 99.

20 ROCHA, Valdir de Oliveira. Determinação do montante do tributo. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995, p. 70.

21 V. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 670.

22 PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência, 9. ed., p. 824.

23 BALEEIRO, Aliomar. Direto tributário brasileiro, 11. ed., p. 193.

24 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 93.

25 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 116.

26 V. COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n. 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I, do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 115, abr. 2005, p. 100.

27 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 201.

28 DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 439.

29 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 100.

30 COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n. 118/2005, p. 106.

31 V. ROCHA, Valdir de Oliveira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138. São Paulo: Saraiva, 1998, v. II, p. 56.

32 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 203.

33 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 71; ademais, V. OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 101.

34 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 203-204.

35 Expressão utilizada por AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 203.

36 BALEEIRO, Aliomar. Direto tributário brasileiro, 11. ed., p. 671.

37 COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 52.

38 A esse propósito, ver, no STJ: (I) o EdivREsp 184.642/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 26-05-1999; e (II) o REsp

200.781/RS, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 12-06-2001.

39 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 371.

40 V. Diniz, Gustavo Saad. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). Código Tributário Nacional: comentado, anotado e atualizado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002, p. 464.

41 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares n. 87/1996 e n. 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007, p. 269.

42 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6. ed., p. 56.

43 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 348.

44 DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 539.

45 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 268-269.

46 V. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138, v. II, p. 291.

47 DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 539.

48 DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 439.

49 V. FONSECA, Fernando Henrique Costa Roxo da. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). Código Tributário Nacional: comentado, anotado e atualizado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002, p. 284.

50 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 256.

51 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 91.

52 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 98.

53 Ibidem, p. 99.

54 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., pp. 564-565.

55 ROCHA, Valdir de Oliveira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 54; v. CORRÊA, Walter Barbosa. A propósito do fato gerador pendente. Repertório IOB de Jurisprudência, 15/277, Cad. 1, 1991, p. 275.

56 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 195.

57 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 235.

58 Recomendamos uma pesquisa jurisprudencial mais minuciosa no STF, a qual permitirá ao leitor identificar que inúmeros foram os entendimentos expendidos na direção desses julgados aqui demonstrados – diga-se, por amostragem –, principalmente no período entre 2000 e 2004. Sugerimos, assim, a seguinte leitura: RE 256.273/MG-2000; RE 250.521/SP-2000; RE 226.452/PE-2000; RE 232.084/SP-2000; RE 199.352/PR-2001; RE 312.139/SP-2002; AgR no RE 305.212/MG-2002; RE 293.323/CE-2002; RE 367.704/SP-2003; AgR no RE 315.986/SP-2003; AgR no RE 331.219/CE-2003; RE 306.567/PR-2004; RE 223.418/PR-2004; ED no AgR no RE 234.383/CE-2004; AgR no RE 429.035/SE-2004; AgR no AI 333.209/PR-2004.

6

PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

1 INTRODUÇÃO

É da essência do texto constitucional que a carga tributária seja aceitável, razão por que o legislador houve por bem regrar o poder de tributar com as conhecidas limitações principiológicas a este poder, destacando-se, sobretudo, o postulado constitucional que veda o tributo com efeito de confisco.

Note o dispositivo no texto constitucional:

Art. 150, IV, da CF: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
IV – utilizar tributo com efeito de confisco. (...)".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Ludus/PI, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Belém do Piauí/PI, em 2009: *"No que concerne a limitações do poder de tributar da União, Estados e Municípios, é vedado utilizar tributo com efeito de confisco".*

O preceptivo é demasiado lacônico, abrindo-se para a interpretação e desafiando a doutrina, que tem se limitado a afirmar que será confiscatório o tributo que exceder a capacidade contributiva sem, todavia, ofertar critérios objetivos para a sua verificação.

Nesse passo, nota-se, igualmente, a recorrente menção ao aniquilamento "total" da propriedade particular como a demarcação do limite confiscatório – o que é deveras simplista –, na tentativa de bem definir o conceito. A dificuldade surge, por exemplo, quando se enfrentam os casos de mutilação "parcial" da propriedade, tornando fluida a indicação de qualquer parâmetro demarcatório da fronteira do confisco na tributação.

Desse modo, diante do tributo excessivo, caberá ao intérprete, na intrincada tarefa de delimitar o "efeito de confisco", perscrutando o seu real conteúdo e aplicabilidade, utilizar-se dos elementos normativos, constitucionalizados ou não, quais sejam, os princípios tributários que apresentam pertinência ao tema – isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade e proporcionalidade –, além de estribar-se na guarida do direito de propriedade, igualmente de matiz fundamental.

Ademais, não poderá o exegeta, em sua missão hermenêutica, perder de vista que,

em determinadas situações especiais, o postulado da não confiscabilidade deverá ceder passo à extrafiscalidade, dando margem a uma exigência tributária mais elevada.

Ad argumentandum, **fora do contexto tributário**, urge destacar que o texto constitucional permite que se dê o confisco, sem correspondente indenização, em duas situações: **(I)** pena de perdimento de bens (art. 5º, XLVI, "b", CF) e **(II)** **expropriação de glebas destinadas a culturas de plantas psicotrópicas** (art. 243, parágrafo único, CF: "Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado (...)").

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (ACE/TCU), em 27-09-2007: *"O princípio do não confisco, em matéria tributária, permite que sejam expropriados os bens utilizados na produção ou no tráfico de entorpecentes e drogas afins".*

Por fim, o princípio da vedação ao confisco apresenta-se como uma bússola ao intérprete, no sentido de estabilizar o sistema de limites impostos à avidez fiscal.

2 BREVE RELATO HISTÓRICO

O instituto do confisco, de previsão milenar, transitou nas narrativas históricas de inúmeros povos, desde o período da Roma Antiga até os tempos modernos, estes já caracterizados pela inserção de seu comando em textos constitucionais de inúmeras nações.

Perante a História, durante a passagem dos séculos, a retórica do confisco foi marcada por alto grau de evolução, ligando-se a diferentes contextos fáticos: **(I)** às guerras, em razão da apropriação dos bens públicos confiscáveis dos inimigos, como medida punitiva e preventiva[1]; **(II)** ao tenso convívio entre a burguesia, alvo do tributo, e os reis, detentores do poder de tributar[2], culminando nas famosas revoluções, que, em grande parte, eram inevitáveis consequências do descontentamento do povo com a opressão fiscal[3]; **(III)** à crescente proteção da propriedade particular contra a apropriação estatal.

Frise-se que a ideia da vedação ao confisco surgiu ao lado da concepção da legalidade, designativa de um tributo legítimo, se coletivamente consentido, pondo-se ambas como limites ao "poder de destruir" do Estado que tributa[4].

Aliás, Montesquieu[5], já no século XVIII, advertia que "não há nada que a sabedoria e a prudência devam regular tão bem quanto a porção que se tira e a porção que se deixa aos súditos".

Posto isso, nota-se, nos dias hodiernos, que o postulado em análise é a síntese de conquistas históricas em matéria fiscal, dotando-se de sublime conteúdo garantístico, na regulação da não confiscável capacidade particular de pagar o tributo perante o limitado poder estatal de exigi-lo.

3 O CONFISCO NA TRADIÇÃO JURÍDICA BRASILEIRA

No Brasil do Império, sob a égide das Ordenações Filipinas, o confisco era legítimo,

mas com um viés punitivo, em face dos crimes de lesa-majestade[6], sem cogitação da fenomenologia tributária.

O eminente tributarista Ricardo Lobo Torres[7] relata que, já no século XIX, o Decreto de 21 de maio de 1821 – ao proibir "tomar-se a qualquer coisa alguma contra a sua vontade, e sem indenização" –, foi considerado o primeiro documento legislado no nosso país a respeito do princípio que veda o confisco.

Conquanto ausente a previsão expressa da proibição do confisco nos textos constitucionais anteriores ao atual, manifestando-se, assim, implícita a sua garantia, a reboque do direito de propriedade, a evolução do não confisco no constitucionalismo brasileiro pode ser assim resumida[8]:

1. **Constituição de 1824 (art. 179, n. 20):** o texto constitucional do Império, ainda que calcado em disposição protetiva – "(...) não haverá em caso algum confiscação de bens, (...)" –, foi idealizado por representantes da aristocracia rural, os mais interessados em coibir o confisco de bens, que surgia com inequívoca ideia de penalização, como resultado da prática de um ato ilegal;
2. **Constituição de 1934 (art. 113, n. 29):** à semelhança da previsão constante da Carta anterior, o confisco continuava sendo vedado, agora em dispositivo igualmente proibitivo de outras situações, v.g., pena de morte, pena de banimento e de caráter perpétuo. Frise-se que, na Carta Magna de 1934, estabeleceu-se, pela primeira vez, a indicação de parâmetros objetivos para a caracterização do efeito de **confisco na tributação**, conforme se lê no art. 185: "Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento";
3. **Constituição de 1946 (art. 141, § 31):** seguindo a trilha da proibição do confisco, da Carta Política pretérita, este texto, continuando a associar o confisco à apropriação de bens, trouxe a possibilidade de sequestro e perdimento de bens nos casos de enriquecimento ilícito na função pública;
4. **Constituição de 1967 (art. 150, § 11) e Emenda Constitucional n. 1/69 (art. 153, §§ 11 e 12):** acabou por reproduzir a ideia do texto precedente, com pequenas alterações;
5. **Emenda Constitucional n. 11/78 (art. 153, § 11):** afastou o vocábulo "confisco" do dispositivo anterior, que tratava da proibição da pena de morte, banimento e de caráter perpétuo.

Pode-se inferir, assim, que "o princípio do não confisco faz parte da tradição constitucional brasileira"[9], ainda que sua vertente tributária tenha despontado, com maior ênfase, no texto constitucional de 1934.

Na atual Constituição brasileira de 1988, a proibição do confisco ganhou a indumentária de vedação do "tributo com efeito de confisco", consoante o inciso IV do art. 150.

Ad argumentandum, no plano do Direito Comparado, em breve comentário, insta registrar a experiência argentina com o postulado. Conquanto o princípio da vedação ao confisco não esteja previsto de forma explícita no texto constitucional argentino, a Suprema Corte daquele país, com fundamento na garantia ao direito de propriedade,

firmou outrora o entendimento[10] de que a alíquota incidente sobre os impostos imobiliários e sucessórios não podia ser superior a 33%, sob pena de o imposto (sobre a renda ou patrimônio) tornar-se confiscatório. Assim, por meio de um "standard jurídico", considerou confiscatório o imposto imobiliário que consumisse mais que o percentual de 33% da renda calculada (ou seja, a renda produzida pela exploração normal média do imóvel), e também estipulou que seria confiscatório o imposto sobre heranças e doações que excedesse ao percentual de 33% do valor dos bens recebidos pelo beneficiário. O objetivo foi invalidar os chamados "impostos esmagadores"[11].

4 O CONFISCO TRIBUTÁRIO: CONCEITO

À luz do vernáculo[12], define-se **confisco** ou **confiscação** como "o ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundados em lei".

É bastante sólida a conceituação doutrinária do vocábulo a partir da ideia de apreensão da propriedade pelo Estado sem que se ofereça ao destinatário da invasão patrimonial a compensação ou indenização correspectivas. É nesse sentido que "o interesse público autoriza a tomada da propriedade do particular via tributação, mas 'indeniza-lhe' a perda. E somente quando essa – nebulosa – reciprocidade estiver quebrada, atingir-se-á o efeito de confisco"[13].

Para Paulo Cesar Baria de Castilho[14], "confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato".

De modo geral, o conceito de confisco tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, exsurge o **confisco em matéria tributária**, revestindo-se da roupagem de tributo inconstitucional.

4.1 O confisco tributário e o princípio da capacidade contributiva

De início, pode-se afirmar, sem receio de equívoco, que toda entidade impositora que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

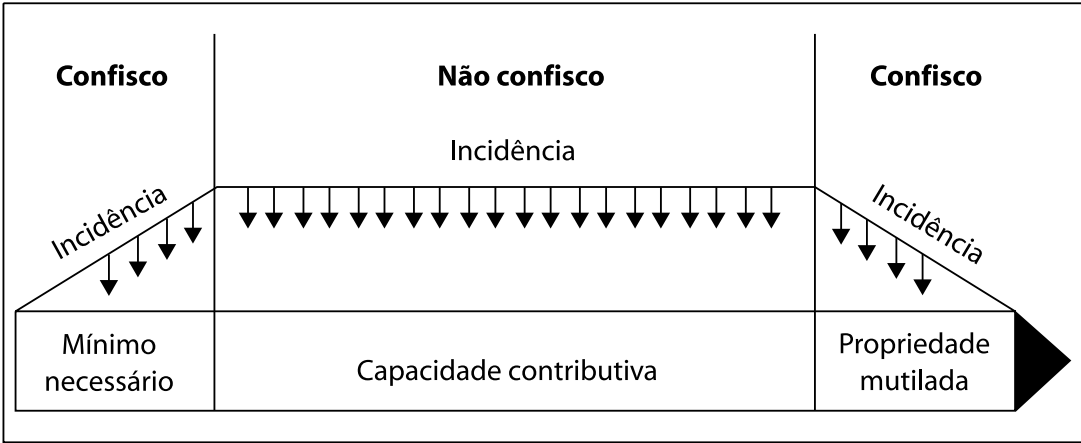
Nesse passo, vale a pena recordar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, atuando aquele em conjunto com este[15], porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastreia, calcada no mínimo existencial. A propósito, o mínimo existencial (vital ou necessário) está delineado no art. 7º, IV, CF, cujo teor indica os parâmetros de quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, isto é, um limite intangível pela tributação, no bojo da capacidade contributiva.

O tributo confiscatório representa, dessarte, o resultado do confronto desproporcional entre seus efeitos, tendentes à exacerbação, e sua causa determinante – a capacidade contributiva, "dificultando sobremaneira a subsistência da pessoa ou sua capacidade de prosseguir gerando riquezas"[16].

Para Ives Gandra da Silva Martins[17], no momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais, tem-se o confisco.

Roque Carrazza[18], por seu turno, assevera que "não se pode, em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade, assujeitar um mesmo fato econômico à incidência de tantos impostos, que acabem por retirar do contribuinte o mínimo vital a que estamos aludindo".

Em outras palavras, afirma-se que a linha de atuação do princípio da vedação ao confisco se estende por dois pontos limítrofes, diametralmente opostos: parte-se do nível ótimo de tributação, em que o tributo é possível e razoável, chegando-se ao extremo oposto, ponto da invasão patrimonial, a partir do qual será ela excessiva, indo "além da capacidade contributiva do particular afetado"[19].

É no centro desses pontos opostos, nesse espaço intermediário, que se desdobram os contornos do postulado da não confiscatoriedade, sobrepondo-se ao espectro de abrangência da própria capacidade contributiva[20]. Vale dizer que o campo do não confisco sobrepaira-se em relação à capacidade contributiva, enquanto a irradiação que transborda nas laterais equivale aos efeitos confiscatórios.

Assim, o efeito do confisco pode aparecer aquém da capacidade contributiva, de um lado, e além dela, de outro. No primeiro caso, furando-se o bloqueio imposto pelo mínimo existencial, o confisco agredirá a dignidade da pessoa; na outra situação, extrapolando-se o limite do tributo razoável e "atingindo valor que exceda a capacidade contributiva"[21], mutilar-se-á a propriedade particular, podendo, até mesmo, levar à sua completa aniquilação[22].

Sendo assim, se "a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade"[23], a intributabilidade do mínimo existencial equivale à face negativa do princípio, ou seja, à não capacidade de pagar.

Nos dizeres de Klaus Tipke[24], "a capacidade contributiva termina de modo onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva".

Temos insistido, com base no acima expendido, que a capacidade contributiva se esgota onde se inaugura o confisco; a morte daquela é o nascedouro deste.

4.2 O confisco tributário e o direito de propriedade

É imperioso estabelecermos a **conexão** do princípio ora estudado com o direito de propriedade.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-012008: *"O princípio do não confisco é uma derivação do 'direito de propriedade', sendo uma limitação negativa ao poder de tributar imposta ao Estado. Proíbe, assim, o Estado de usar os tributos para confiscar os bens ou o patrimônio de particulares".*

A vedação constitucional do confisco tributário traduz-se na interdição, pela Carta Política, da pretensão governamental tendente à **injusta** apropriação do patrimônio particular, parcial ou integralmente, sem a correspondente indenização, levando ao seu comprometimento, em face da insuportabilidade da carga tributária imposta.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O princípio da Vedação de Confisco tem por objetivo estabelecer a tributação justa e livre de arbitrariedade".*

É sabido, da mesma forma, que o tributo é inexorável, entretanto o "poder de tributar" não pode se mostrar como um "poder de destruir" ou de aniquilar o patrimônio do particular.

Assinala Estevão Horvath[25] que "os autores em geral extraem o princípio tributário da vedação do confisco daqueloutro que protege a propriedade privada. Mesmo nos ordenamentos jurídicos que não o contemplam expressamente, diz-se que o princípio em cogitação existiria em qualquer sistema que protegesse a propriedade privada".

Se a tributação é modo de apropriação da propriedade do particular, extrai-se que depende tal invasão, em um Estado de Direito, do consentimento dos cidadãos, na via protetiva trazida do princípio da legalidade, como postulado garantidor da segurança jurídica. É que o povo outorga ao legislador o poder de representação, esperando que este se exerça, na via do tributo, por meio de norma que não vilipendie seu patrimônio[26].

Com efeito, o princípio que veda a confiscatoriedade "otimiza o direto de propriedade", reforçando-o na essência, uma vez derivável dos direitos fundamentais do contribuinte.

Assim, o postulado que coíbe o tributo confiscatório, como fiel da balança, conciliará o interesse público de percepção do tributo e o interesse privado de proteção da propriedade contra o arbítrio estatal, em nítida sistemática de confrontação[27]. Caso a tributação se furte da preservação do direito de propriedade, deixando de lubrificá-lo, viabilizá-lo e construí-lo, patente estará o cenário do confisco[28].

Daí se afirmar que o poder de tributar, na esteira da vedação à confiscabilidade tributária, deve carrear o "dever de conservar" a propriedade privada, que se contrapõe ao "poder de destruir", que se quer inibir. Aliás, diante da tese de Marshall (1819), segundo a qual "the power to tax involves the power to destroy", a própria Suprema Corte americana, em momento posterior, pronunciou-se na defesa de que "o poder de tributar envolve também o de conservar".

A esse respeito, Luciano Amaro[29] pondera:

> "Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada".

Sobre a tributação estatal, respeitando direitos fundamentais do particular, segue o trecho do voto do Ministro Celso de Mello, do STF, relator do RE n. 374.981/RS:

> "(...) A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direito de caráter fundamental, constitucionalmente assegurado ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da Própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados. (...)"

É importante relatar que, não raras vezes, a confiscabilidade no tributo obsta que o cidadão exercite seu direito de propriedade sobre o próprio patrimônio, obrigando-o a se livrar do bem. Dessa forma, sobressai um paradoxal cenário: o legislador constituinte protege, "com a mão direita", a propriedade privada (art. 5º, XXII) e, "com a mão esquerda", abona a sua entrega à usurpação estatal pela via indireta da tributação escorchante.

Por isso, seguindo as precisas palavras de Sampaio Dória[30], "quando o Estado toma de um indivíduo ou de uma classe além do que lhe dá em troco, verifica-se exatamente o desvirtuamento do imposto em confisco, por ultrapassada a tênue linha divisora das desapropriações, a serem justa e equivalentemente indenizadas, e da cobrança de impostos, que não implica idêntica contraprestação. O poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado quando o imposto absorve substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa".

Posto isso, conclui-se que a propriedade privada coloca-se no centro de convergentes propósitos: ao mesmo tempo em que deve servir para a consecução de sua função social (art. 5º, XXIII), abre-se para uma possível carga tributária exacerbada, que, conforme se estudará adiante, poderá ser admitida, desde que justificada, à luz do princípio da razoabilidade, quando o Estado procura alcançar interesses extrafiscais. Com efeito, a atividade tributária, devendo cifrar-se ao razoável, sem sacrificar o direito de propriedade, pode até comportar elevadas alíquotas em casos de extrafiscalidade e seletividade nos impostos[31].

5 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO NO TEXTO CONSTITUCIONAL

Uma vez superadas as noções conceituais de "confisco" e de "confisco tributário", além das intercorrências entre este, de um lado, e a capacidade contributiva e o direito

de propriedade, de outro, urge ingressarmos na análise do dispositivo constitucional, no qual se insere a vedação do tributo com efeito de confisco, a saber, o art. 150, IV, CF. Observe-o, em sua literalidade:

> Art. 150, IV, da CF: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
> IV – utilizar tributo com efeito de confisco. (...)

De início, iremos à análise do destinatário do postulado constitucional. Após, passaremos ao aprofundamento da questão ligada ao "efeito de confisco do tributo". Em tópico ulterior, enfrentaremos a temática do "efeito de confisco à luz da carga tributária total".

5.1 O princípio da vedação ao confisco: o destinatário do postulado

No estudo do princípio que veda o confisco na tributação, calha um importante questionamento: a quem se destina o postulado da não confiscabilidade tributária?

A nosso pensar, o tributo, dependendo de previsão em lei, será confiscatório se esta lhe servir como "veículo" da eventual tributação exacerbada. Daí se dizer que o princípio da vedação ao confisco se dirige ao "legislador infraconstitucional"[32]. Entretanto, é evidente que o princípio se direciona igualmente ao intérprete e ao aplicador da lei, especialmente ao Poder Judiciário, que terá condições de se opor à voracidade fiscal e fortalecer os interesses do jurisdicionado[33].

Como ressalta Horvath[34], "cabe ao Judiciário dizer a última palavra do que é o Direito. Assim, será ele, ao apreciar as situações concretas (ainda que tratem de leis não vigentes, ou em tese), que deverá dizer os limites da confiscatoriedade em cada uma delas".

A jurisprudência do **STF** (Pleno), na ADI n. 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, com julgamento em 17-06-1998, sinalizou que, em sede de controle normativo abstrato, há a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"O art. 150, IV, da Constituição Federal, impõe a vedação ao confisco. Pode-se concluir que o conceito 'efeito de confisco' permite que o Poder Judiciário o reconheça em sede de controle normativo abstrato, ainda que se trate de multa fiscal".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"Não é cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende ou não o princípio constitucional da não confiscatoriedade. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão uma proibição, pela Carta Política, de um ato do Poder Público, o que não se constitui em objeto do controle concentrado de constitucionalidade".*

Em face do raciocínio expendido, podemos afirmar que a diretriz do art. 150, IV, da Carta Magna volta-se, em um primeiro plano, para o legislador infraconstitucional e, em

perspectiva ulterior, para o intérprete e aplicador da lei[35].

5.2 O princípio da vedação ao confisco: o efeito "de confisco" no tributo

O problema de maior complexidade no estudo do tributo com efeito confiscatório está na delimitação do "efeito de confisco", uma vez que tal resultado se dá de "modo indireto", como um terceiro elemento entre dois que se polarizam: o Estado tributante e o contribuinte tributado.

A aferição da tributação confiscatória é **"quase sempre casuística"**[36], diante da miríade de problemas nos quais a temática pode se hospedar. A dificuldade surge quando se invoca o princípio naqueles casos intrincados, "quando se ingressa na área de vaguidade existente entre o trecho absolutamente claro e o trecho absolutamente escuro"[37]. Numa análise curiosa, Aires Barreto[38] adverte que os doutrinadores têm fugido do tema "vedação ao efeito de confisco", como o diabo da cruz.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"Um tema recorrente no Brasil, diga-se, não só no Brasil, é o da carga tributária em sentido geral. Entre nós, parte considerável dos tributaristas considera-a excessiva e por isso inibitória da atividade econômica. No plano essencialmente jurídico-tributário, ou seja, 'de jure constituto', essa consideração crítica tem relevância apenas no que diz respeito ao exame casuístico, no âmbito do processo judicial, da lide que se componha em torno da aplicação do princípio da capacidade contributiva como corolário de Justiça Fiscal".*

É de enaltecer que não há, no Brasil, parâmetros objetivos, com moldes cartesianos preestabelecidos, delimitadores do que vem a ser uma tributação tradutora de confiscatoriedade.

Como é cediço, o comando constitucional não proíbe o "confisco" em si, mas veda a utilização do tributo com "efeito de confisco"[39]. Observe o dispositivo no texto constitucional:

> Art. 150, IV, da CF: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
>
> IV – utilizar tributo com efeito de confisco. (...)" (Grifo nosso)

A amplitude do termo "efeito", na acepção de "resultado ou consequência de uma ação" permite uma análise mais abrangente dessa própria ação, no bojo do vocábulo "confisco", indicando "o ato pelo qual o Fisco adjudica bens do contribuinte"[40].

Daí se dizer que podem assumir a fisionomia de confisco a privação patrimonial, em si, e a situação na qual se produziu esse indesejado efeito. Vale dizer, em outras palavras, que "qualquer tentativa, por mais sub-reptícia que seja, de exacerbar a tributação, aproximando-a do confisco, ainda que parcial, tenderá a enquadrar-se na vedação constitucional"[41].

Nesse passo, o "tributo com efeito de confisco" pressupõe a **tributação excessiva** ou antieconômica, isto é, aquela tributação que imprime à exação conotações confiscatórias, "esgotando a riqueza tributável dos contribuintes"[42], em evidente menoscabo de sua capacidade contributiva e de seu direito de propriedade.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"O princípio da não utilização de tributo com efeito de confisco dá-se, principalmente, pela falta de correspondência entre a punição de um ato ilícito e a cobrança de um tributo".*

Pretender quantificar legalmente o fenômeno do confisco é tarefa complexa, pois a celeuma que o circunda não se fia, com exclusivismo, ao critério objetivo, no bojo de uma mera alíquota mal manejada, mas, sim, aos contornos do critério subjetivo, à luz do princípio da capacidade contributiva.

Desse modo, a atividade de **demarcação** dos índices de tolerabilidade do confisco, pretendendo-se descobrir "quando se caracteriza o efeito confiscatório do tributo, vedado pela Carta Magna"[43], é assaz desafiadora. Não menos problemática é a missão de compatibilizar a carga tributária com a capacidade econômica de cada um, pois tudo parece caminhar para "um círculo vicioso: é confiscatório o tributo que desrespeite a capacidade contributiva; a capacidade contributiva é superada quando o tributo passa a ter efeito confiscatório"[44].

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado da União (AGU), em 1º-02-2009: *"Para que sejam garantidas a aplicação do princípio do não confisco e a do princípio da capacidade contributiva, o STF entende que a Constituição de um Estado-membro da Federação pode estabelecer limites para o aumento dos impostos e contribuições municipais".*

A bem da verdade, ainda se busca o êxito na estipulação das linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, "podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada"[45]. Temos enfatizado que sobejam os trabalhos científicos; labutam a doutrina e a jurisprudência; soçobram as tentativas de exibição nítida das fronteiras nos territórios do confisco. Nesse diapasão, o art. 150, IV, CF mostra-se intrincado e embaraçoso, oferecendo ao exegeta poucas opções: um rumo axiológico a ser seguido e um limite de confisco a ser descoberto[46].

No plano prático, alguns autores tentaram aclarar os limites dos efeitos do confisco. Hugo de Brito Machado, inicialmente, trouxe à baila a ideia de que o princípio será invocado se o tributo vier a confiscar os bens do contribuinte[47]. Refinando seu pensamento, em obra diversa e posterior, lançou mão o estimado professor de um critério mais claro, que merece transcrição: "... a proporcionalidade da carga tributária aos serviços públicos prestados. Havendo o desequilíbrio nessa balança, despontando a falta de equivalência entre o tributo e o serviço, haverá confisco"[48].

Desse modo, a aferição do parâmetro ideal para fins de detecção da confiscabilidade[49] dota-se, inexoravelmente, de acentuado grau de generalidade e abstração.

5.3 O princípio da vedação ao confisco: a carga tributária total

Tem-se entendido que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, ou seja, no cotejo entre a capacidade tributária do destinatário do tributo e o grau de suportabilidade econômico-financeira da incidência de

todos os tributos que podem sobre ele incidir, em dado período, destinados a uma mesma entidade tributante.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça de 1ª Entrância do Estado do Ceará, em janeiro de 2009: *"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito confiscatório, efeito esse cuja identificação deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de o contribuinte suportar a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Advogado do Senado Federal, em 0911-2008: *"O princípio do não confisco deve considerar a incidência específica de cada tributo".*

Neste sentido, Hugo de Brito Machado[50] aduz que "o caráter confiscatório há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto". E prossegue o renomado autor[51], em obra distinta, afirmando "se o efeito de confisco fosse examinado em face de cada tributo especificamente, o Poder Público bem poderia praticar o confisco mediante a instituição e a cobrança de vários tributos, sem que nenhum deles, isoladamente, pudesse ser tido como confiscatório".

De fato, corre-se o risco de tornar o postulado inoperante, se prestigiarmos um controle individualizado, buscando-se enxergar o excesso na parte, sem atentar para o fato de que a soma algébrica de "partes não individualmente confiscatórias" pode ensejar um "todo", cujo conjunto hospeda uma carga tributária insustentável.

A universalidade da carga tributária, para fins de detecção do confisco tributário, é a única capaz de dimensionar se o pagador de tributos, ao se sujeitar a esta múltipla incidência, terá condições de viver e se desenvolver. Nessa direção, seguiu Ives Gandra da Silva Martins[52], asseverando que "há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão".

No mesmo sentido, segue Rodrigo Fonseca Alves de Andrade[53], para quem "(...) resta claro que o princípio da capacidade contributiva como limite assume uma função absolutamente fundamental diante de uma pluralidade de tributos. É o que se sucede, repita-se, acima de tudo no que diz respeito à não confiscatoriedade, cujo sentido protetivo ganha maior expressão em face da carga tributária global – abstratamente considerada –, incidente sobre uma pessoa, atividade ou bem".

Ademais, prevaleceu a tese no STF de que o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total, resultante dos tributos em conjunto, exigidos por certa pessoa política, e não em função de cada tributo isoladamente analisado. O STF entendeu, por maioria, que se deveria analisar a alegação de confisco de conformidade com a totalidade da carga tributária direta, e não em função de cada tributo isoladamente. Debateu-se o aumento estabelecido de IRPF, conforme o art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.783/99, que acrescentou sobrealíquotas de 9% e de 14%, dependendo da faixa salarial, aos descontos previdenciários dos funcionários públicos civis da União, que já descontavam

11%.

Note o trecho da ementa da ADIMC n. 2.010-DF, no STF, com julgamento em 30-09-1999, que ratifica a necessidade de aferição da carga tributária em sua globalidade:

> **EMENTA:** (...) A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. (...) (ADIMC 2.010/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 30-09-1999) (Grifos nossos)

Nessa medida, despontará o caráter confiscatório de certo gravame se ficar evidenciado, diante das múltiplas incidências tributárias provindas de uma mesma entidade política, o efeito cumulativo da tributação irrazoável, vocacionada a agredir, substancialmente, o patrimônio do contribuinte.

6 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO PERANTE AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Segundo o preceptivo constitucional, o princípio da vedação ao tributo com efeito de confisco mostra-se vocacionado à aplicação sobre qualquer espécie **tributária**.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/SP, em 18-05-2008: "*Quanto às limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio tributário da vedação ao confisco é aplicável apenas aos impostos e às taxas*".
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"O princípio do não confisco é aplicável indistintamente a todos os tributos".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O princípio da Vedação de Confisco não se aplica, porém, a todas as espécies tributárias, mas somente aos tributos de natureza vinculada à atuação estatal".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"O art. 150, IV, da Constituição Federal, impõe a vedação ao confisco. Pode-se concluir que a vedação só diz respeito aos impostos".*

O texto constitucional não faz distinção entre as espécies tributárias, ao vedar a sua utilização com efeito de confisco. Proíbe, sim, de modo genérico, que o "tributo" apresente este resultado – o efeito de confiscabilidade. Nesse passo, nota-se que a proibição constitucional não varia à luz da espécie tributária alfa ou beta, irradiando efeitos sobre todas, mas no bojo dos possíveis efeitos confiscatórios, deriváveis dessas exações[54].

Vamos analisar os confrontos pertinentes, levando-se em conta a existência de cinco

espécies tributárias, sob a égide da teoria pentapartida dos tributos: os impostos; as taxas; as contribuições de melhoria; os empréstimos compulsórios; e as contribuições.

6.1 O princípio da vedação ao confisco e os impostos

O princípio da vedação ao confisco não se aplica, em tese, aos impostos extrafiscais (v.g., II e IE; ainda, o IPI e o IOF), que, conforme a emergência da situação posta, poderão conter alíquotas excessivamente gravosas, em homenagem à regulação da economia. A doutrina e a jurisprudência admitem **alíquotas elevadas** nesses tipos de impostos.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-04-2008: *"Considere que um decreto presidencial tenha majorado a alíquota do imposto sobre a importação de determinado bem de 10% para 200%. Nesse caso, por se tratar de tributo com função extrafiscal de controle da balança comercial, a referida majoração não fere o princípio do não confisco".*

Ademais, o mesmo raciocínio tem sido aplicado aos casos de progressividade extrafiscal, admitindo-se a exacerbação na cobrança de IPTU e de ITR, quando atrelados ao cumprimento da função social da propriedade urbana e rural, respectivamente. **As alíquotas estabelecidas para esses impostos deverão ser razoáveis**, sob pena de veicularem uma vitanda expropriação da propriedade imobiliária, inviabilizando a sua manutenção.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto/PA, em 2005: "*O imposto sobre a propriedade territorial rural, dado o seu caráter extrafiscal, destinando-se a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, poderá ser utilizado como instrumento para o confisco de propriedades manifestamente improdutivas, para fins de reforma agrária*".

Na mesma esteira, o referido princípio não é aplicável aos impostos seletivos (IPI e ICMS), que, assumindo a função de gravames proibitivos, voltam-se para o atingimento do interesse coletivo e do bem comum.

Sabe-se que a seletividade é técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da essencialidade do bem. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada. Sendo assim, é incabível, por exemplo, arguir o confisco na tributação de cigarros ou bebidas, uma vez que o excesso se mostra justificável.

A propósito, segundo Aliomar Baleeiro[55], inexiste óbice constitucional a que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos (como bebidas, carros importados, iates de passeio, armas etc.). Em função da essencialidade do produto, a seletividade que marca esses impostos indiretos (**ICMS** e IPI) ajusta-se às regras do não confisco e da livre concorrência entre as empresas.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"De acordo com a classificação que divide os tributos em diretos e indiretos, o ICMS é considerado tributo direto".*

Por fim, entendemos que também podem hospedar a tributação mais expressiva aqueles impostos que incidem sobre a energia elétrica e combustíveis (art. 155, § 3º, CF), a saber, o II, o IE e o ICMS, visando a coibir o consumo.

Ante o exposto, diz-se que as situações de "ressalvas" para os impostos em epígrafe, no bojo de um "fiscalismo mais enérgico", na expressão de Baleeiro[56], são justificadas pelo fato de que tais gravames, deixando de cumprir seu precípuo desiderato fiscal, abrem-se como elemento de controle, na via da extrafiscalidade[57].

Insta mencionar, entretanto, que a fronteira que separa os sublimes interesses extrafiscais da volúpia arrecadatória do Estado, ávido de recursos, é deveras imprecisa. Não raras vezes, viu-se a "extrafiscalidade como desculpa ou pretexto para estabelecer maior pressão fiscal"[58], não se podendo admitir que "a extrafiscalidade venha a pretender justificar o tributo confiscatório"[59].

Por derradeiro, ad argumentandum, é possível defender uma legítima faceta confiscatória de mais um imposto em situação limítrofe, a saber, no estado de guerra, uma vez que é natural a imposição de medidas extremadas em momento de beligerância. Trata-se do imposto extraordinário de guerra (IEG), cuja instituição está disciplinada no art. 154, II, CF.

A propósito, a limítrofe situação de beligerância – peculiar ao imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF) e ao empréstimo compulsório (art. 148, I, CF), a ser estudado logo adiante –, enquanto tende à ruptura conjuntural e estrutural, avoca um panorama próprio, em que ocorrerá universalização do sacrifício e uma maior onerosidade tributária[60].

Por fim, frise-se que a instituição do federal **imposto sobre grandes fortunas**, prevista no art. 153, VII, CF, não sofre interferência, em tese, da vedação principiológica em comento, ressalvada a hipótese de aniquilamento patrimonial, a ser aferida no caso concreto – quando (e se...) o imposto for instituído.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Em razão da vedação da utilização do tributo com o efeito de confisco, a União não pode instituir o Imposto sobre grandes fortunas".*

6.2 O princípio da vedação ao confisco e as taxas

O efeito de confisco nas taxas será aferido a partir da falta de correspondência entre o valor tributário exigido e o custo da atividade estatal, levando-se em conta que este se traduz em base de cálculo das taxas, nítidos gravames bilaterais ou contraprestacionais.

Frise-se que o STF, na Representação n. 1.077-RJ (Pleno), de relatoria do Ministro Moreira Alves, com julgamento em 28-03-1984, declarou a inconstitucionalidade de taxa judiciária fixada por lei estadual, sem limite máximo, assim se manifestando: "Não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar".

O STF (Pleno), ainda, na Questão de Ordem em Medida Cautelar na ADIMC-QO n.

2.551/MG, de relatoria do Ministro Celso de Mello, com julgamento em 02-04-2003, assim decidiu:

> "(...) TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina (...)".

Por fim, frise-se que a aferição da confiscatoriedade dá-se, principalmente, pelo exame da base de cálculo (no caso da taxa), ou da alíquota (no caso do imposto), como sustenta José Eduardo Soares de Melo[61].

6.3 O princípio da vedação ao confisco e as contribuições de melhoria

À semelhança das taxas, o efeito de confisco na tributação por meio das contribuições de melhoria será aferido a partir da falta de correspondência entre o quantum de valorização experimentada pelo imóvel e o montante exigível, a título da exação contraprestacional em apreço.

6.4 O princípio da vedação ao confisco e os empréstimos compulsórios

Quanto à possível suscitação de confisco no empréstimo compulsório, ainda que se trate de gravame restituível, não se concebe que a exação tome todo o patrimônio ou renda do sujeito passivo[62].

A propósito, a limítrofe situação de beligerância, peculiar ao imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF), pode igualmente ensejar o empréstimo compulsório (art. 148, I, CF). Aliás, no caso do empréstimo compulsório, a proibição do confisco há de ceder passo às outras circunstâncias[63], que lhe servem de pressupostos fáticos: a calamidade pública e o relevante interesse nacional.

6.5 O princípio da vedação ao confisco e as contribuições

No campo das contribuições, a noção de confisco despontará quando houver desproporção entre o vulto da exação e a atuação do Estado, ou, igualmente, quando inexistir a atuação estatal. Com efeito, se a contribuição é tributo que enfatiza a noção de benefício, sendo este o elemento natural e indispensável ao tributo, a correspondência entre o valor pago e a finalidade a ser perseguida é lógica e essencial.

No âmbito da confiscabilidade nas contribuições, destacou-se uma importante contribuição – a CPMF. A propósito desta figura tributária, antes de seu "sepultamento", em dezembro de 2007, arrecadava-se, aproximadamente, cinco vezes o que se logrou recolher na "infância" do tributo: em 1997, o primeiro ano de exigência da exação, o montante arrecadável gravitava em torno de R$ 7 bilhões; em 2007, dez anos após, as cifras chegaram ao inaudito patamar de R$ 34 bilhões, aproximadamente, ou seja, um aumento de 400%.

A confiscabilidade se mostrou patente nesta contribuição a partir do momento em que o legislador constituinte adotou um critério de validação finalística, dando destaque aos objetivos a serem atingidos – a solução aos problemas da saúde pública no Brasil.

Diante do desvio de finalidade deste tributo – o que muito se cogitou, durante o largo período de sua existência –, despontou a tredestinação (ou adestinação), atingindo-se gradualmente a capacidade contributiva do cidadão e afastando o gravame do campo da razoabilidade na tributação, para revesti-lo do caráter iníquo e confiscatório.

7 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E AS MULTAS

A multa não é tributo, mas sanção exigível perante o descumprimento de obrigação tributária, como nítida reação do Direito a um comportamento devido, e não realizado. Observe o art. 3º do CTN:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Mirandiba/PE, em 18-05-2008: *"A multa, ontologicamente, como sanção penal, jamais foi espécie tributária."*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009: *"Considerando a definição de tributo feita em lei, não se pode afirmar que o tributo é sanção por ato ilícito."*

Art. 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". (Grifo nosso)

Em confronto com o dispositivo em epígrafe, que hospeda o conceito de tributo, a multa pode ser assim definida no plano conceitual: prestação pecuniária compulsória, que não constitua tributo, instituída em lei (art. 97, V, CTN) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 142, CTN).

Como penalidade aritmeticamente aferível, a multa dota-se de valor preciso, que pode ser razoável ou não. Dessa forma, é possível indagar: poder-se-ia aplicar o postulado tributário da vedação ao confisco a multas exacerbadas, sabendo-se que estas não se confundem com o tributo?

O questionamento se mostra oportuno, máxime se levarmos em conta que vivemos hoje uma realidade de cobrança de multas intimidativas pelos fiscos, que se sentem, em muitos casos, empolgados a substituir o tributo por essas prestações, fazendo com que o tributo seja travestido de multa, o que raia ao absurdo.

É natural que se devam aplicar pesadas multas a certos contribuintes, até porque é da essência dessa prestação pecuniária dissuadi-los da recalcitrância na conduta transgressora, principalmente quando estiverem em jogo superiores interesses da coletividade. Entretanto, a prática adotada deve ir ao encontro dos limites impostos pelo princípio da proporcionalidade, a ser detalhado no tópico seguinte.

Geraldo Ataliba[64], a esse respeito, assevera que "(...) quanto mais o Direito repute valioso um bem, tanto mais o protege. Na medida em que há mais o quer proteger, mais severa é a sanção que aplica ao que não obedece à lei que impõe tal respeito".

Mesmo reconhecendo que a doutrina procura trazer à baila diferentes finalidades e espécies de multa, tem prevalecido, por sua vez, o pensamento segundo o qual à **multa se veda a vestimenta de "receita adicional de recursos em favor do Estado"**, em nítida subversão do arcabouço principiológico constante do texto constitucional, que oferta parâmetros imodificáveis ao poder de tributar.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público de 2ª Categoria/SE, em 24-07-2005: "*O chefe de Poder Executivo municipal mandou mensagem ao Poder Legislativo local, alterando o valor das multas para os casos de inadimplência do imposto sobre serviços (ISS), de 10% do valor devido para 100%, o que foi aprovado e entrou em vigor. Como o objetivo de incremento da arrecadação não foi atingido, o Secretário da Fazenda baixou decreto alterando a data de recolhimento do ISS do dia 20 para o dia 2 do mês subsequente ao período de apuração. Diante dessa situação, é correto afirmar que é vedado o caráter confiscatório estabelecido pela legislação municipal quando aumentou a percentagem de multa*".

Por outro lado, em homenagem ao rigor científico, é possível assegurar que não é nada simples a associação mecânica do postulado tributário do não confisco a multas, apenas pelo fato de serem escorchantes, embora seja crível que "é grande a tentação de procurar enquadrar quantia excessiva imposta como penalidade pela legislação tributária dentro da moldura do princípio da não confiscatoriedade"[65].

Impende registrar que a doutrina majoritária[66] tem se manifestado favoravelmente à aplicação do postulado tributário às multas exacerbadas. Afirma-se, em resumo, que tanto a multa moratória quanto a multa punitiva podem ser confiscatórias se extrapolarem os lindes do adequado, do proporcional, do razoável e do necessário, colocando em xeque as suas precípuas finalidades, com a ofensa ao art. 150, IV, e ao art. 5º, XXII, ambos da Carta Magna.

Não há dúvida de que uma multa excessiva, que extrapole os limites do razoável, ainda que visando a desestimular o comportamento ilícito iterativo, além de irradiar sua carga punitiva, em seus dois elementares caracteres – o preventivo e o punitivo –, mostra-se vocacionada a burlar o dispositivo constitucional inibitório de sua existência, agredindo o patrimônio do contribuinte.

A jurisprudência do STF (Pleno), na ADI n. 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, com julgamento em 17-06-1998, considerou **confiscatória a penalidade pecuniária que estabeleceu multa de 300% sobre o valor do bem** ou da operação da qual não tinha havido a emissão da nota fiscal correspondente, estabelecida pelo art. 3º, parágrafo único, da Lei n. 8.846/94. De modo acintoso, a situação posta era inaudita. Aplicava-se a penalidade sobre o valor da transação, e não em razão do imposto devido em decorrência dessa mesma transação. Neste caso, a venda de um bem por R$ 1.000,00, sem a emissão de nota fiscal, gerava a penalidade de R$ 4.000,00 (um aumento de 300%), independentemente de o valor do tributo decorrente da operação ser bem inferior (v.g., de R$ 150,00) ou até mesmo ter sido pago de forma usual. O singelo descumprimento de uma obrigação acessória – não emissão de nota fiscal – gerava multa três vezes superior ao valor da transação. Nitidamente a situação era desproporcional.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, para o cargo de Juiz, em 12-06-2006: "*É incorreto dizer que a multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária não se submete ao princípio da vedação ao confisco*".

Note a didática ementa abaixo:

EMENTA – "(...) Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais (...)". (ADI 1.075 MC, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 17-06-1998)

O STF, ainda, adotou idêntica diretriz no julgamento da ADI n. 551/RJ, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, com julgamento em 24-102002, em que foram considerados inconstitucionais os §§ 2º e 3º do art. 57 do ADCT, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, os quais estabeleciam que multas exigidas pelo não recolhimento de impostos e taxas não poderiam ser inferiores a duas vezes o valor destes, e, nos casos de sonegação, inferiores a cinco vezes o valor dos últimos.

A propósito, o STF, desde a década de 60, por meio de copiosa jurisprudência, rechaça veementemente as multas com feição confiscatória. Observe alguns[67] exemplos nas ementas abaixo selecionadas:

1. EMENTA – RE 60.476, 2ª T., rel. Min. Evandro Lins, j. 28-11-1967: Executivo fiscal. Graduação da multa de acordo com a gravidade da infração e com a importância desta para os interesses da arrecadação. Pode o Judiciário, atendendo as circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva aplicada pelo fisco. Precedentes do Supremo Tribunal Federal: recurso extraordinário conhecido, mas não aprovado. (Grifo nosso)
2. EMENTA – RE 81.550, 2ª T., rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 20-05-1975: ICM. Cooperativa de consumo. Incidência do tributo desde o advento do Decreto-lei n. 406/68, consoante orientação ultimamente firmada no Supremo Tribunal. 2. Multa moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento da correção monetária. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido, em parte. (Grifo nosso)
3. EMENTA – RE 82. 510/SP, 2ª T., rel. Min. Leitão de Abreu, j. 11-05-1976: Multa fiscal. Pode o Judiciário, atendendo as circunstâncias do caso concreto, reduzir multa excessiva aplicada pelo fisco. Precedentes do STF. Recurso não conhecido. (Grifo nosso)
4. EMENTA – RE 91.707/MG, 2ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 11-12-1979: ICM. Redução de multa de feição confiscatória. Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em Lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. (Grifo nosso)

Dessa forma, pode-se concluir que é plenamente aplicável, à luz da doutrina e da jurisprudência, o princípio tributário da não confiscabilidade às multas que se nos apresentem iníquas.

8 A RAZOABILIDADE E A PROPORCIONALIDADE: LIMITES AO CONFISCO TRIBUTÁRIO

No estudo do confisco tributário, é bastante recorrente a menção ao princípio da proporcionalidade como um limite a ser seguido. Outras vezes, ainda, avoca-se como parâmetro o princípio da razoabilidade.

No plano histórico, o princípio da proporcionalidade aproxima-se do princípio da razoabilidade, entretanto é diverso o ponto de origem de ambos: o primeiro provém do direito constitucional alemão, enquanto o segundo, do constitucionalismo norte-americano.

Para Celso Antonio Bandeira de Mello[68], "o princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade", servindo aquele como um específico aspecto deste, conquanto **ambos derivam de idêntica matriz constitucional**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, para o cargo de Juiz Substituto, em 12-06-2006: "*É árdua a tarefa de distinguir os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo que grande parte da doutrina e da jurisprudência emprega os dois termos indistintamente, como sinônimos*".

Partindo-se da ideia de que o postulado da proporcionalidade pode ser apreendido a partir do conceito de razoabilidade na tributação, convém tecermos algumas considerações iniciais sobre esta.

A razoabilidade é conceito jurídico indeterminado e elástico, podendo variar no tempo e no espaço. Como o próprio termo prenuncia, o ser "razoável" significa atuar com bom senso e moderação, ponderando com equilíbrio as circunstâncias que envolvam a prática do ato.

A razoabilidade na ação estatal justifica-se na veiculação de ações coerentes, que levem em conta o equilíbrio no binômio "meios empregados e fins alcançáveis". O princípio vem moldar a conduta da Administração, que, atuando com a racionalidade necessária, adotará critérios aceitáveis por qualquer pessoa equilibrada, afastando-se das condutas desarrazoadas e bizarras que se distanciam das finalidades da lei atributiva da discrição manejada[69].

Em resumo, o princípio da razoabilidade, em harmônico convívio com o postulado da proporcionalidade, apresenta-se no cenário em que o excesso e as atitudes incongruentes são proibidos à Administração, disposta a homenagear a prudência no nobre exercício da função estatal.

Nesse passo, deve o intérprete, no intrincado trabalho de aquilatar até que ponto o tributo é ou não confiscatório, valer-se da razoabilidade, que lhe servirá de "bússola" para diferençar aquilo que se põe como confiscatório, em dada conjuntura, sob certa cultura e condição de cada povo, e o que se mostra "razoável", do ponto de vista da tributação.

Para Sacha Calmon[70], o tributo, excedendo a capacidade contributiva relativa ou subjetiva, passará a ser confiscatório e, "neste sentido, o princípio do não confisco se nos parece mais como um princípio de razoabilidade na tributação (...)". E o mestre mineiro prossegue, afirmando com precisão que "tributar é atividade sujeita à legalidade e, pois, à razoabilidade. O confisco é atividade à margem da lei"[71].

O STF já se posicionou sobre o tema, entendendo que a ação estatal deve estar

regrada pelo princípio da razoabilidade. Note o trecho da ementa da ADIMC n. 2.010/DF, no STF, com julgamento em 30-09-1999:

> **EMENTA:** "(...) O Poder Público, especialmente em sede de tributação (...), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade (...)". (Grifo nosso)

A propósito, na seara do Direito Comparado, a falta de razoabilidade foi detectada pela jurisprudência espanhola, que demonstrou o reconhecimento pelo Tribunal Superior de Justiça (da Catalunha) do alcance confiscatório do imposto sobre jogos de sorte, que foi majorado em 300% sobre o montante das cotas únicas cobradas sobre as máquinas recreativas[72]. Aliás, o art. 31 da Constituição espanhola de 1978 consagra de forma expressa o princípio que veda o tributo com efeito confiscatório.

Feitas as considerações iniciais sobre a razoabilidade na ação estatal, convém ingressarmos no terreno conceitual afeto ao princípio da proporcionalidade, também conhecido por "princípio da proibição ao excesso".

À semelhança do primeiro princípio, apresenta-se vocacionado a servir como um instrumento de controle de todo e qualquer ato emanado do Estado, com o fito de revesti-lo de constitucionalidade e legalidade e adequá-lo aos fins do Estado Democrático de Direito.

A aplicabilidade do princípio da proporcionalidade no Direito Tributário será feita à luz da casuística, inexistindo uma padronização limitadora de seu espectro de abrangência. Somente o caso concreto demarcará a adequação de seu uso. Entretanto, tem-se visto sua suscitação, de modo iterativo, no campo das sanções políticas, por meio das quais se almeja garantir a arrecadação tributária a toda força, em detrimento das garantias constitucionais fundamentais, em frontal ofensa ao postulado ora analisado[73].

Observe-se, ainda, o trecho do voto do Ministro Celso de Mello do STF, relator do RE n. 374.981/RS, acerca das sanções tributárias:

> "(...) As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito (...), quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional (...)". (Grifo nosso)

Note, no mesmo voto acima apresentado, pontuais lições sobre o princípio da proporcionalidade:

> "(...) O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do **substantive due process of law** – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cerqueira Consultoria (Cercon/AL), para o cargo de Procurador Municipal de Matriz de Camaragibe/AL, em 16-08-2009: *"Nos termos da jurisprudência do STF, o 'princípio da proporcionalidade' tem sua sede material na disposição constitucional que determina a observância do devido processo legal".*

> A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV).

> Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que

a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador (...)".

Em suma, o postulado da proporcionalidade desponta como inafastável instrumento de limitação da ação estatal, tendente a inibir o excesso de poder cometido por toda e qualquer pessoa que atue em nome do Estado.

Nesse passo, será observado o princípio ora analisado se houver a razoabilidade no **(I)** cotejo entre o objetivo visado com o ato de descumprimento da regra tributária e a gradação da sanção estipulada como reação do Direito àquela ação e **(II)** no patamar de suportabilidade pelo sujeito passivo da sanção pecuniária imposta.

Em outras palavras, segundo Helenilson Cunha Pontes[74], o indigitado princípio da proporcionalidade possui duas diferentes dimensões: **(I)** a dimensão de bloqueio, servindo como escudo protetor ao arbítrio estatal e **(II)** a dimensão de resguardo, hábil a veicular a concretização dos direitos constitucionais.

Nesse passo, apresenta-se como limite, de um lado, e fim, de outro, servindo como juízo de adequação entre o interesse público, que rege uma dada ação estatal, e os efeitos deflagrados por esta sobre o particular.

9 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO E O PROJETO DE LEI COMPLEMENTAR (PLC) N. 168/89

Diante dos fluidos critérios de demarcação dos contornos da tributação confiscatória, que se impregnam de subjetivismo, no ato de se determinar precisamente aquilo que é razoável na tributação, em 1989, o então senador Fernando Henrique Cardoso apresentou projeto de lei complementar para regular a referida matéria (PLC n. 168/89), em uma tentativa de estabelecer critérios objetivos para a aferição da ocorrência do confisco tributário[75].

Abaixo segue o art. 7º, caput e § 2º, tratando dos principais aspectos da temática:

> Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. (...)
> § 2º. Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio. (...)

Em síntese, seria considerada confiscatória a tributação que implicasse perda total do bem ou incidência superior a 50% do valor da operação.

De início, já salta aos olhos a ausência de cientificidade no cartesiano critério utilizado: a perda total do bem significa confisco, entretanto, se houver uma perda equivalente a 90% dele, por exemplo, não o seria?!

Ademais, o critério metodológico que utiliza, como parâmetro, uma incidência "superior a 50% do valor da operação" é, antes de tudo, verdadeiramente confiscatório, o que nos leva a duvidar se o projeto em epígrafe versou, de fato, sobre a vedação ao confisco ou sobre sua legitimação.

Vendo por outro lado, o projeto, arquivado ao final da legislatura do senador Fernando Henrique Cardoso, em 1994, nos termos dos arts. 332 e 333 do Regimento Interno do

Senado Federal, teve o mérito de lançar a iniciativa de se tentar pôr um termo na fúria arrecadatória do Estado tributante brasileiro.

Destaque-se que outro ponto elogiável do projeto foi o de utilizar como parâmetro a carga tributária total, conforme previsto no § 2º acima reproduzido. Nesse passo, a sistemática imporia às entidades políticas uma espécie de "planejamento tributário às avessas", uma vez feito pelo Fisco, e não pelo contribuinte, no sentido de que as incidências tributárias, definidas pelo Estado tributante, deveriam respeitar o teto estabelecido (50%), em obediência ao postulado da vedação ao confisco.

10 ENTENDIMENTO CONCLUSIVO

É visível o recrudescimento indiscriminado da carga tributária no Brasil. Dia a dia, emanam dispositivos que aumentam ou instituem tributos, ornamentando o indigesto "bolo" da tributação brasileira.

A carga tributária, analisada global ou individualmente, deve rimar com as limitações constitucionais ao poder de tributar, a saber, os princípios tributários. Dentre aqueles de expressivo cunho subjetivo, destaca-se o postulado que veda a confiscabilidade tributária, conforme se estudou neste capítulo que se encerra.

É fato que há fértil campo investigativo ainda a ser preenchido pelo estudo científico-jurídico, na seara da vedação ao tributo com efeito de confisco, buscando-se a nítida definição dos seus contornos conceituais.

Esperamos que as ideias aqui apresentadas possam servir de estímulo ao estudioso, para que renovadas investigações sejam empreendidas, na busca da ideal interpretação do princípio da vedação ao confisco.

1 V. GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: RT, 2003, p. 45.

2 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 333.

3 V. UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 31.

4 V. CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário. São Paulo: RT, 2002, p. 41.

5 MONTESQUIEU. Do espírito das leis. São Paulo: Martin Claret, 2002, p. 221.

6 V. FERREIRA, Pinto. Comentários à Constituição brasileira. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 5, p. 319.

7 V. TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 110.

8 V. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1988, v. 6, t. 1, p. 161.

9 FERNANDES, Cíntia Estefânia. Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (Coord.). Direito tributário atual. Curitiba: Juruá, 2000, p. 21.

10 V. VILLEGAS, Héctor. Curso de direito tributário. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980, p. 93.

11 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., pp. 569-570.

12 SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 342.

13 GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário, pp. 46 e 54.

14 CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário, p. 39.

15 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 144.

16 BRUYN JÚNIOR, Herbert C. P. de. O princípio do não confisco. São Paulo: Novas Conquistas, 2001, pp. 72-73.

17 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 142.

18 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 102.

19 VILLEGAS, Héctor. Curso de direito tributário, p. 89.

20 V. GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário, p. 160.

21 CONTI, José Maurício. Princípios da capacidade contributiva e da progressividade, p. 55.

22 V. GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário, p. 162.

23 V. TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, pp. 124, 127/129.

24 TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65.

25 HORVATH, Estevão. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 41.

26 Ibidem, p. 43.

27 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 333.

28 V. GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário, p. 39.

29 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 144.

30 DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito constitucional tributário e due process of law, 2. ed., p. 175, apud ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. Novo manual de direito financeiro e direito tributário à luz da nova Constituição. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 226.

31 V. BASTOS, Celso. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 134.

32 CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário, p. 78.

33 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 41.

34 HORVATH, Estevão. O princípio do não confisco no direito tributário, p. 119.

35 V. CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário, p. 78.

36 BOTALLO, Eduardo Domingos. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 48, p. 58.

37 BARRETO, Aires Ferdinando. Vedação ao efeito de confisco. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 64, p. 100.

38 Ibidem, p. 97.

39 V. SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Revista Pesquisas Tributárias (Nova Série 6). São Paulo: RT, 2000, p. 464.

40 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário jurídico tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000, p. 45.

41 HORVATH, Estevão. O princípio do não confisco no direito tributário, pp. 40-41.

42 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 496.

43 HARADA, Kiyoshi. Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 114.

44 Ibidem, p. 116.

45 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 161.

46 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 161-162.

47 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 41.

48 V. MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 168.

49 V. GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário, p. 57.

50 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 41.

51 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, v. I, p. 166.

52 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988, p. 127.

53 ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos, p. 133.

54 V. JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14, 1989, pp. 381-382.

55 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 578.

56 Ibidem, p. 567.

57 V. CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário, p. 114.

58 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 577.

59 V. TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 119.

60 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 576.

61 V. MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias, São Paulo: Resenha Tributária, v. 14, 1989, p. 160.

62 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 145.

63 V. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil, p. 162.

64 ATALIBA, Geraldo. Noções de direito tributário. São Paulo: RT, 1964, p. 136.

65 HORVATH, Estevão. O princípio do não confisco no direito tributário, p. 114.

66 Ver (I) PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000, p. 133; (II) CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário, p. 133; (III) KREPSKY, Júlio César. Limites das multas por infrações tributárias. Leme: JH Mizuno, 2006, p. 178.

67 Ver, ainda, no STF: RE 55.906; RE 57.907; RE 60.413; RE 60.972, RE 60.964, RE 78.291.

68 V. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 13. ed., p. 81.

69 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 13. ed., p. 79.

70 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 333.

71 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 149.

72 VILLEGAS, Héctor. Curso de direito tributário, p. 107.

73 V. KREPSKY, Júlio César. Limites das multas por infrações tributárias, p. 178.

74 V. PONTES, Helenilson Cunha. Princípio da proporcionalidade no direito tributário. 2000. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, pp. 69-70.

75 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988, p. 127.

7

PRINCÍPIO DA NÃO LIMITAÇÃO AO TRÁFEGO DE PESSOAS E BENS E A RESSALVA DO PEDÁGIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Segundo o princípio da não limitação (liberdade ou ilimitabilidade) ao tráfego de pessoas e bens, previsto no inciso V do art. 150 da CF, a intermunicipalidade e a interestadualidade não poderão ser fatos geradores de quaisquer **tributos**, sejam federais, estaduais ou municipais.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/PB, em fevereiro de 2004: "*A vedação constitucional de estabelecer limitações ao tráfego interestadual de pessoas ou bens refere-se a tributos em geral*".

Vale dizer que o tráfego de pessoas e de bens, nos âmbitos interestadual e intermunicipal, será protegido por regra de "imunidade", sob a égide do referido princípio, que "é uma decorrência natural da unidade econômica e política do território nacional"[1].

Observe o dispositivo:

Art. 150 da CF: **Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)**
V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001: "*Na defesa de seus interesses econômicos, os Estados podem estabelecer limitações ao tráfego de bens, por meio de tributos intermunicipais*".

Como é cediço, compete ao legislador ordinário, no ato de instituição do tributo, confeccionar a lei da exação tributária, delimitando-lhe o fato gerador, entre outros elementos essenciais que compõem a tipologia tributária (art. 97, I a V, CTN).

À luz do princípio ora estudado, o fato gerador do tributo deverá ser distinto da **(I)** transposição de limites entre os Municípios (intermunicipalidade) e da **(II)** transposição

de divisas entre Estados-membros (interestadualidade). Desse modo, “o que a Constituição veda é o tributo que onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção (de pessoas ou bens), mais do que a não discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem; ademais, prestigiam-se a liberdade de comércio e o princípio federativo”[2].

Insta mencionar que o princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens não almeja obstar, de modo absoluto, a exigência de impostos sobre a circulação de bens ou pessoas em operações interestaduais ou intermunicipais. Não é essa a inteligência do postulado, porquanto quer ele, em verdade, coibir a instituição de tributo que contenha hipótese de incidência lastreada, como seu elemento fundante, na transposição de fronteiras interestadual ou intermunicipal[3]. Exemplos:

a) instituição de uma “taxa municipal de turismo”, em cidade litorânea, com fato gerador calcado na transposição dos limites do município, a ser cobrada de todos aqueles banhistas que chegarem a cidade para turismo;
b) instituição de um imposto residual, com fato gerador calcado na transposição dos limites territoriais do Estado-membro.

Daí se falar que o princípio da livre trafegabilidade de pessoas e bens mostra-se como a plena corroboração da liberdade de locomoção constitucionalmente protegida, constando do inciso XV do art. 5º da CF, cuja transcrição segue ad litteram:

> Art. 5º, XV – é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens; (...)

Assim, o legislador constituinte pretendeu evitar que o Poder Público se valesse do tributo para atingir, mesmo que de modo reflexo, as liberdades pessoal e patrimonial, estipulando norma principiológica de limitação ao tráfego de pessoas ou bens como elemento corolário da garantia constitucional de liberdade de locomoção, estipulada no art. 5º, XV[4].

Pode-se afirmar que tal direito de ir, vir e permanecer, plasmado no princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens, comporta, ad argumentandum, duas **atenuações**:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *“As operações interestaduais devem ser imunes a qualquer tributação em obediência ao princípio da vedação de se estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio”.*

I. uma, de ordem constitucional, prevista na parte final do inciso V do art. 150 da CF, referente aos **pedágios**. De fato, **o pedágio é ressalva bem posta no mencionado preceptivo**, haja vista o fato de ser gravame exigido pela utilização das rodovias conservadas pelo Poder Público, e não pela mera transposição de Município ou de Estado. De modo objetivo, o constituinte quis garantir que a

exigibilidade do pedágio não fosse ameaçada pelo agito do princípio da liberdade de tráfego. Conforme aduz Luciano Amaro, "o preceito em análise abre exceção, em sua parte final, para a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Portanto, o pedágio, não obstante onere (e, nessa medida, limite) o tráfego, é lícito"[5].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Previdência Social: "*A cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público não constitui violação do dispositivo constitucional que veda o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Procurador do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008: *"É vedado estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, como por exemplo, a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista (Área Jurídica) da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), em 09-08-2009: *"É vedada a cobrança de pedágio, pela utilização de vias conservadas por concessionárias de serviços públicos, em razão do princípio constitucional tributário que proíbe a limitação ao tráfego de pessoas ou bens".*

II. outra, de ordem doutrinária, atinente ao **ICMS**, exigido pelas autoridades fiscais nos postos de fiscalização, localizados nas estradas de rodagem, em divisas dos Estados-membros e Distrito Federal, em razão da ocorrência do fato gerador deste gravame tributário. Quanto a essa atenuação, diga-se que o ICMS deve ser recolhido pelo sujeito passivo, em virtude da circulação de mercadorias – o fato gerador do imposto –, e não pelas transposições territoriais supramencionadas.

Nesse passo, o postulado em estudo convive harmonicamente com duas exações: o pedágio e o ICMS.

2 ANÁLISE DOS PEDÁGIOS

A doutrina diverge com expressiva intensidade quanto à natureza jurídica do pedágio, entendendo alguns tratar-se de tributo na modalidade taxa, enquanto outros associam a exação a preço público na espécie tarifa. O tema tem desafiado juristas brasileiros e estrangeiros, apresentando-se, até os dias atuais, deveras controvertido.

Assumindo a forma de exação tributária, o pedágio deverá avocar a aplicação das normas jurídicas aplicáveis aos tributos em geral, ou seja, os princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade, isonomia, vedação ao confisco etc.). Por outro lado, se o pedágio for enfrentado como uma exação não tributária, não lhe estarão afetas as amarras constitucionais adstritas às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Desse modo, a questão apresenta-se bastante problemática, o que nos move, desde já, a título de uma melhor inserção no estudo do tema, a apresentar os principais pontos de divergência que alimentam a controvérsia acerca da natureza jurídica do pedágio:

I. o pedágio é prestação comumente arrecadada e fiscalizada por entidade privada

com fins lucrativos (as concessionárias), que se colocam na condição de "sujeitos ativos" – um paradoxo inconcebível no campo da obrigação tributária, uma vez que a sujeição ativa deve ser exercida por pessoa política de direito público interno. O pedágio é rotineiramente cobrado por empresa privada concessionária da exploração da via. Em alguns Estados, todavia, como o Rio Grande do Sul e São Paulo, há trechos de rodovias estaduais, por cujo uso se cobra pedágio, em vias administradas por autarquia estadual (Departamentos de Estradas de Rodagem – DER) ou por sociedade de economia mista, controlada pelo Estado (Desenvolvimento Rodoviário S.A. – DERSA);

II. o pedágio é prestação instituída e reajustada por atos diversos de lei, o que afasta da exação a vestimenta tributária, da qual depende a aplicação do princípio da legalidade tributária;

III. o art. 150, V, "parte final", CF, dispõe sobre o pedágio como ressalva a um princípio tributário, levando o intérprete a associá-lo com facilidade à fenomenologia tributária, o que avocaria, de modo inexorável, a aplicação dos princípios constitucionais tributários, entre os quais o princípio da legalidade (ver item anterior);

IV. não havendo a existência de via alternativa – rodovia de tráfego gratuito, localizada paralelamente àquela por cujo uso se cobra pedágio –, a exação se torna compulsória, sem liberdade de escolha, o que reforçaria a feição tributária, própria da taxa;

V. como taxa, na forma "pedágio-taxa", não se admite o fato gerador calcado na utilização "potencial" do serviço público (específico e divisível), haja vista o pedágio depender da "utilização efetiva" das vias conservadas pelo Poder Público, consoante a previsão constitucional;

VI. como taxa, exsurge outro problema: a compatibilidade com o fato gerador previsto para esta exação, ou seja, a prestação de serviço público. O pedágio não será cobrado por essa prestação do serviço, mas pela "utilização efetiva" do bem (via conservada) ao qual se referem os serviços prestados[6]. Como assevera Sacha Calmon[7], "no Brasil, as taxas só podem ser instituídas por serviços específicos e divisíveis, ou pelo poder de polícia realizado (...) A mera utilização de bem público está na área de não incidência lógica. A cessão ou utilização de bens públicos fecunda outros institutos jurídicos, regrados pelo Direito Administrativo, não, porém, taxas. (...)";

VII. o art. 146, II, CF, dispõe que a lei complementar deverá dispor sobre as normas gerais de Direito Tributário e, especialmente, sobre a definição de tributo e suas espécies. Sendo assim, enquadrando-se o pedágio como uma taxa, há de haver a publicação de uma lei complementar que venha disciplinar as normas gerais da exação.

Os tópicos acima demonstram o quão intrincado se apresenta o estudo da natureza jurídica do "pedágio", que sofre inúmeras interferências teóricas e fáticas, contribuindo para a indefinição conceitual que o caracteriza.

Nos tópicos seguintes, procuraremos traçar uma linha de pensamento lastreada na análise doutrinária e jurisprudencial, almejando alcançar um ambiente de "tranquilidade dogmática", a ser oferecido ao leitor no tocante ao estudo dos pedágios perante o princípio da liberdade ao tráfego de pessoas e bens.

2.1 O pedágio na tradição jurídica brasileira

Historicamente, no plano constitucional interno, o pedágio teve sua primeira aparição na Carta de 1946. Note o art. 27, que reproduz o princípio da liberdade de tráfego, com a menção a ele na parte final do preceptivo:

> Art. 27. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de qualquer natureza por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de taxas, inclusive pedágio, destinadas exclusivamente à indenização das despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas. (Grifo nosso)

Em momento posterior, a Carta Magna de 1967 (art. 20, II) ratificou a anterior previsão do pedágio, como ressalva ao princípio constitucional da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens. À época, entendia-se, de modo consensual na doutrina e na jurisprudência, que esta ressalva expressa no princípio tributário revestia a figura do pedágio da indumentária de tributo, na espécie "taxa".

Com a Emenda Constitucional n. 1/69 (art. 19, II), que deu nova redação ao texto da Constituição de 1967, suprimiu-se a mencionada ressalva, excluindo do texto constitucional a previsão do pedágio – ou "rodágio", na expressão predileta de Aliomar Baleeiro –, dando ensejo ao entendimento de que tal exação não era mais tributo na modalidade "taxa", mas preço público ou tarifa. A propósito, sobreveio o Decreto-Lei n. 971/69, que definiu o pedágio como preço público ou tarifa, esta, aliás, uma modalidade daquele[8].

A doutrina, diante dessa pontual modificação legislativa, passou a desconfiar da natureza tributária do pedágio, assimilando, confortavelmente, o entendimento segundo o qual o pedágio-taxa havia cedido passo a uma tarifa ou a um preço público[9].

Atualmente, à luz da Constituição Federal de 1988, temos a menção ao pedágio, no art. 150, V, como ressalva ao princípio tributário da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens, à semelhança da previsão constante dos textos constitucionais de 1946 e 1967.

A bem da verdade, a semelhança não é total, porquanto se nota uma pequena mudança textual entre a Carta Magna de 1967 e o texto constitucional de 1988: enquanto no anterior preceptivo (art. 20, II, da CF/67) se previa o pedágio "para atender ao custo das vias de transporte", no atual art. 150, V, da Carta Magna de 1988, consta a cobrança de pedágio "pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público". Antes o pedágio servia para atender "o custo" da via de transporte, independentemente do uso; agora passa a ser cobrado "pelo uso" dessa via trafegável, com a condição de ser esta conservada pelo Poder Público.

2.2 A análise do pressuposto fático do pedágio: o uso da via conservada pelo Poder Público

Como se notou, cobra-se o pedágio apenas pela utilização efetiva do serviço de

conservação de rodovias, ainda que sob o errôneo regime de direito privado, à luz do texto constitucional. Assim, apenas pode ser exigido o pedágio pelo concreto e real uso da conservada via trafegável, e jamais pela sua disponibilidade, como fazia crer o texto da Carta de 1967.

Há que se distinguir o serviço de conservação, ensejador do pedágio, das obras de ampliação de rodovias, uma vez que estas, criando uma dada realidade, por meio do empreendimento de construção civil, em nítido acréscimo que inova, amplia a estrutura viária anteriormente existente e afasta a cobrança do pedágio. Neste caso, pode originar a contribuição de melhoria. De fato, "o pedágio não pode ser instituído ao fundamento de construir estradas. Este fato não é serviço, é obra"[10].

A esse propósito, Luciano Amaro[11] argumenta:

> "Não é a construção de uma estrada, de per si, que embasa a exigência do pedágio; pois essa obra pública pode dar lugar à contribuição de melhoria. Já o pedágio é cobrável de quem trafegue pela via pública, e, por isso, frui a utilidade propiciada pela obra do Estado".

Quanto à "conservação", em si, não vislumbramos grande dificuldade para se ter o adequado esclarecimento. Uma estrada de rodagem "conservada" será aquela que oferecer ao usuário as razoáveis condições de trafegabilidade e uma manutenção capaz de assegurar a continuidade na adequação desse serviço. Em termos práticos, a "conservação" a que faz menção o legislador deverá incluir atributos especiais à pista de rolamento: iluminação, acostamento, policiamento, serviço de resgate e de socorro, entre outros requisitos indispensáveis à exigibilidade do pedágio. Quanto à necessidade de "pista dupla", não a consideramos um requisito essencial, ainda que, neste aspecto, com a devida vênia, divirjamos do eminente professor Sacha Calmon Navarro Coêlho[12].

Posto isso, o fato jurídico-tributário que enseja o pedágio haverá de ser a utilização da via pública, e não a sua "construção" em si, ou mesmo a sua "conservação". Ademais, a mencionada utilização deve ser efetiva, e não simplesmente "potencial"[13].

Nota-se, dessarte, que o legislador constituinte de 1988, na trilha do que haviam feito os legisladores de 1946 e 1967, decidiu prever a possibilidade de custear a conservação das vias públicas por pedágio, a ser pago pelos usuários dessas "vias públicas conservadas" – expressão que, conquanto pareça óbvia, não o é, uma vez que no Brasil, desgraçadamente, coexistem rodovias em bom estado de conservação e outras em precário estado de trafegabilidade, sendo estas responsáveis, entre outros motivos, por centenas de acidentes que custam a vida de centenas de usuários.

2.3 A análise da feição tributária do pedágio

Segundo o art. 150, V, parte final, do texto constitucional de 1988, o pedágio aparece como uma ressalva ao princípio constitucional afeto a tributos – o princípio da liberdade ao tráfego de pessoas e bens –, inserindo-se no capítulo dedicado às limitações constitucionais ao poder de tributar.

A indigitada ressalva parece oferecer ao pedágio a induvidosa feição tributária. Nessa trilha, a doutrina[14], de modo uníssono, vem entendendo que o pedágio pode assumir a forma de tributo.

Luciano Amaro[15], adotando de modo categórico a feição tributária para o pedágio,

assim discorre sobre a mencionada ressalva, afirmando que "essa disposição deu legitimação constitucional expressa ao pedágio. Além disso, reconheceu-lhe natureza tributária (por oposição à ideia de que ele traduziria um preço público), pois essa figura está referida num dispositivo que cuida de tributos, e como exceção a um princípio que limita a criação de tributos".

Em outra passagem de sua premiada obra, o eminente autor afirma que "o direito brasileiro utiliza o vocábulo tributo em sentido genérico. Imposto, taxa, contribuição, empréstimo compulsório e pedágio são expressões empregadas para designar figuras tributárias"[16]. E arremata o raciocínio, asseverando que, "embora não catalogado com esse rótulo na Constituição ou no Código Tributário, o pedágio é irredutível, como já expusemos, às figuras da taxa de serviço ou de polícia"[17].

Todavia, seguindo entendimento oposto, Ricardo Lobo Torres vê o pedágio como preço público, entendendo que a ressalva no dispositivo em comento é meramente didática[18].

No plano legislativo, é curioso observar a dissociação estabelecida entre "preço" e "pedágio", constante do item 22.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, o que reforça a tese da fisionomia tributária para o pedágio. Observe:

> Lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003: (...)
> Item 22.01 – Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais. (Grifo nosso)

Urge mencionar que o posicionamento doutrinário majoritário, na linha de defesa da feição tributária do pedágio, baseia-se na adoção de um exclusivo critério topológico-normativo, fiel à previsão do instituto em capítulo próprio de tributos, no texto constitucional. Tal posicionamento afasta outros recursos interpretativos sistêmicos que possam trazer a lume uma configuração mais abrangente da natureza jurídica do pedágio.

2.3.1 A base de cálculo do pedágio-taxa

Entendendo-se o pedágio como tributo, na modalidade "taxa", a base de cálculo desse gravame contraprestacional, servindo de grandeza dimensional do fato gerador (o uso da via conservada pelo Poder Público), deverá ser o custo do serviço público, afeto à conservação.

Nessa medida, a entidade impositora deverá adotar parâmetros razoáveis, adstritos ao nível de utilização e de conservação da via, quais sejam, o **tipo do veículo** – considerando-se o peso e a capacidade de carga deste[19], a quantidade de eixos, as dimensões –, a distância percorrida pelo usuário, entre outros. É natural que não se poderão levar em conta grandezas que não apresentem pertinência com a aferição do custo da atividade estatal, por exemplo, aquelas ligadas ao valor venal do veículo automotor (ano de fabricação, potência do motor etc.).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal de Vitória/ES, em 03-06-2007: "*Considere que determinada concessionária*

de serviços públicos cobre, em via interestadual, pedágios de R$ 25,00, R$ 10,00 e R$ 7,00, conforme o tipo de veículo. Nessa situação, a concessionária está infringindo o princípio constitucional tributário que veda o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos".

2.3.2 A utilização potencial do serviço público perante o pedágio-taxa

Segundo o art. 79, I, "b", do CTN, os serviços públicos ensejadores da taxa de serviço consideram-se utilizados "potencialmente" pelo contribuinte quando, sendo de utilização compulsória, são postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Vale dizer que o uso potencial do serviço público ensejará a recolha da taxa, desde que o mencionado serviço seja de "utilização compulsória".

Não se faz mister grande esforço exegético para se perceber que o serviço público considerado de "utilização compulsória" será aquele cujo destinatário dele não possa prescindir, dentro de uma certa coletividade. A expressão atrela-se a instituto jurídico que se dota de uma compulsoriedade decorrencial (ou reflexa), porquanto se mostra como produto do imperativo de ordem pública que tende à satisfação das necessidades e prerrogativas dos cidadãos-administrados. Trata-se, em verdade, de uma "utilização forçada", que independe da vontade do utente, uma vez nítida a função indelegável do Estado, v.g., o serviço de prestação jurisdicional.

Ademais, urge destacar que a expressão "utilização compulsória" também é hábil a indicar o serviço prestado de forma obrigatória pelo Estado, ou seja, aquele serviço essencial a ser oferecido sem que possa haver solução de continuidade. Nesse caso, destacam-se os chamados "serviços prestacionais positivos", que demandam uma atuação prestacional ativa do Estado, e.g., o serviço de água, de esgotamento sanitário, de coleta de lixo, entre outros. É bom frisar que a realização destes serviços pode se dar de forma direta ou indireta pelo Estado prestador do serviço positivo.

2.3.3 O selo-pedágio: um exemplo de pedágio-taxa

No plano jurisprudencial, a 2ª Turma do STF, em maio de 1999, acompanhada do entendimento majoritário dos Tribunais Regionais Federais, ao julgar os Recursos Extraordinários 181.475 e 194.862-RS, decidiu que o pedágio (o extinto "selo-pedágio") detinha natureza tributária de **taxa de serviço**, uma vez **(I)** dotado de especificidade e divisibilidade, além de **(II)** ser ressalva a um princípio genuinamente tributário – o da liberdade ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, V, CF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Magistratura Federal (TRF/4ª Região/XII Concurso), para o cargo de Juiz Federal Substituto: *"Há precedentes no Supremo Tribunal Federal no sentido de que o pedágio constitui taxa de serviço"*.

O "selo-pedágio", criado pela Lei n. 7.712/88, logo após a promulgação da atual Carta Magna, e extinto pela Lei n. 8.075/90, materializava-se em um selo mensal, afixável no vidro dianteiro do automóvel.

Observe a jurisprudência que deu legitimidade constitucional ao "selo-pedágio":

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. PEDÁGIO. LEI N. 7.712, DE 22-12-1988: I – Pedágio. natureza jurídica: taxa. CF, art. 145, II, art. 150, V. II – Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei n. 7.712, de 1988. III – R.E. não conhecido. (STF, 2ª T., RE 181.475-6-RS – rel. Min. Carlos Velloso – j. 04-05-1999); Concluído o julgamento dos recursos extraordinários em que se discute a constitucionalidade do selo-pedágio instituído pela Lei n. 7.712/88 (...). A Turma não conheceu dos recursos dos contribuintes, por entender constitucional o referido tributo, tendo em vista sua natureza jurídica de taxa (RREE 181.475-RS e 194.862-RS, rel. Min. Carlos Velloso, 04-05-1999). (Grifos nossos)

É oportuno trazer à baila que, como expressivo complicador, o STF, em 1992, havia se pronunciado de modo oposto, entendendo o pedágio como um preço público, conforme se nota da ADIn n. 800-5, movida pelo Partido Socialista Brasileiro contra o Governador do Estado do Rio Grande do Sul, em face da cobrança de pedágio, na rodovia estadual gaúcha de ligação de Passo Fundo a Erechim, que resultou no afastamento da natureza tributária do pedágio, considerando-o mero preço público. A análise do selo-pedágio como um verdadeiro tributo colocava em xeque este entendimento até então prevalecente.

No bojo da ADIn n. 800-5, o Ministro Relator Ilmar Galvão pautou sua análise diante de uma encruzilhada interpretativa: caso se estivesse diante de tributo, seria fora de dúvida que os princípios constitucionais tributários seriam aplicáveis ao caso. Se se estivesse, no entanto, diante de um caso de preço público, de tarifa, nenhum óbice existiria ao afastamento das limitações constitucionais ao poder de tributar. Preferiu o ínclito magistrado escolher esta última opção, indicativa da fisionomia não tributária, de preço público.

Observe um didático trecho do voto:

"Assim sendo, parece fora de dúvida que se está diante de preço público ou tarifa, seja, de 'retribuições facultativas de aquisição de bens ou da utilização de serviços, transferidos ou prestados pela Administração Pública ou por seus delegados ou mesmo por particulares, a quem os adquira ou os utilize voluntariamente'. A circunstância, pois, de ser exigido pela Administração Pública não o descaracteriza".

E, ainda, citando o magistério de Hely Lopes Meirelles[20], o Ministro Relator destaca a diferença entre os serviços que ensejam a tarifa e aqueles que provocam a recolha da taxa:

"Presta-se a 'tarifa' a remunerar os serviços pró-cidadãos, isto é, aqueles que visam a dar comodidade aos usuários ou a satisfazê-los em suas necessidades pessoais (telefone, energia elétrica, transportes etc.), ao passo que a 'taxa' é adequada para o custeio dos serviços pró-comunidade, ou seja, aqueles que se destinam a atender as exigências específicas da coletividade (água potável, esgoto, segurança pública, etc.) e, por isso mesmo, devem ser prestados em caráter compulsório e independentemente de solicitação do contribuinte".

Em resumo, segundo o eminente julgador, o serviço público considerado "não essencial à comunidade", mas de interesse de determinadas pessoas ou de certos grupos, deve ser remunerado por tarifa, fazendo-se com que os encargos de sua manutenção onerem, unicamente, aqueles que efetivamente o utilizem.

Daí o STJ ter adotado, no início, o entendimento de que o pedágio era tarifa, pois não poderia ele ser exigido indiscriminadamente pela utilização de todas as estradas, mas tão somente em relação àquelas que apresentassem condições razoáveis de tráfego, sob pena de se estar exigindo verdadeiro imposto pela utilização de via pública específica, o que não se mostra ao alcance de os Estados.

2.4 A análise da suposta feição não tributária do pedágio

Hodiernamente, não se conhece na malha rodoviária brasileira a cobrança de pedágio-taxa nos moldes constitucionais previstos à época do selo-pedágio. Pelo contrário, a cobrança de pedágio se faz, rotineiramente, nas rodovias de maior movimento e rentabilidade, por meio do preço público.

Enfrentando a celeuma, podemos dizer que, caso a administração da via pública, objeto de cobrança do pedágio, seja feita por órgão da administração indireta (autarquia ou empresa controlada por Estado, v.g., DER ou DERSA, respectivamente), a exação deverá ser considerada uma taxa. Por outro lado, se a via for explorada por entidade particular (concessionárias, permissionárias etc.), poderá haver uma escolha da exação pelo legislador – se pedágio-taxa ou pedágio-tarifa. Aliás, o próprio texto constitucional permite que se cobrem tarifas em certos serviços públicos prestados por permissionárias e concessionárias, conforme se lê no § 3º do art. 150 e no art. 175, ambos da CF.

No mais, a Lei Federal n. 10.233/2001 (art. 13, I), que criou a Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), regulando a concessão de " exploração de infraestrutura de transporte público", em diversos dispositivos deixa claro que tal exploração, pela concessionária, será remunerada mediante a cobrança de tarifas (art. 28, I e II; art. 34-A, § 2º, VI e art. 35, VII).

Portanto, o pedágio pode ser **taxa** ou **preço público**, dependendo das circunstâncias e da maneira como for exigido.

Será necessário, relativamente a essas situações, aguardar novos julgados do STF, especialmente envolvendo a cobrança de pedágio por concessionárias, para se ter melhor visualização da complexa natureza jurídica do pedágio.

Diante da controvérsia, parece-nos adequado assegurar, de plano, na trilha de um posicionamento conciliatório, que o pedágio pode assumir a feição tributária, como taxa (um pedágio-taxa), ou não, revestindo-se da forma de preço público (um pedágio-tarifa). Esse é o posicionamento que recomendamos para provas de concursos públicos.

2.5 O pedágio: requisitos para a taxação ou tarifação

A compulsoriedade (ou não) do uso do serviço tem sido utilizada como critério para se distinguir a taxa da tarifa. Havendo ao usuário a opção entre o "usar" e o "não usar" o serviço, despontaria a tarifa; inexistindo a opção, exsurgiria a taxa[21].

Ademais, os defensores da tese em epígrafe amparam-se na antiga Súmula n. 545 do STF, editada na vigência da Constituição de 1946, segundo a qual "preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu".

Não conseguimos considerar tal critério exaustivo e suficiente, pois a Súmula, ao mencionar que as taxas são compulsórias, e os preços não o são – o que é pouco inovador, pois os tributos são dotados de compulsoriedade (art. 3º do CTN) –, não teria querido assegurar que o fato gerador "utilizar o serviço público" será sempre compulsório, pois é sabido que a taxa de serviço pode ser de utilização efetiva ou potencial (art. 145,

II, CF e art. 79, I, “b”, do CTN)[22].

Há autores, como Geraldo Ataliba[23], que entendem por suficiente que o serviço público seja dotado de especificidade e de divisibilidade, com prestação direta ou indireta pelo Poder Público, para que seja custeado por taxa, e não por tarifa.

Outros estudiosos, como Luciano Amaro[24], tentando avançar um pouco mais na distinção, entenderam que o serviço público ensejador da taxa deve conter, além dos atributos da especificidade e da divisibilidade, a **inerência ao Poder Público** (v.g., a emissão de passaportes, prestação jurisdicional e outras tarefas estatais clássicas) ou a **indispensabilidade para a sobrevivência da coletividade**, podendo ser prestado até por empresa privada (v.g., o tratamento de água e esgoto, energia elétrica, coleta de lixo, entre outros).

Quanto aos primeiros (ditos “ínsitos à soberania”) – aqueles serviços inerentes ao Poder Público, denominados “propriamente públicos”, prestados direta e efetivamente pela Administração Pública –, só se compadecem com a noção de **taxa**, que se mostra exclusiva e indispensável[25], quando não são passíveis de interrupção, pois esta atingiria o interesse da coletividade.

Os demais serviços (ditos “essenciais ao interesse público”) – aqueles que podem ser delegados a outra entidade, pública ou privada –, podem ser remunerados por **taxa** ou por **tarifa**, dependendo do que a lei determinar, obedecendo-se, por óbvio, aos limites constitucionais. No caso de taxa, poderá haver a cobrança pelo uso efetivo ou pelo mero uso potencial.

Nesse passo, há certos serviços públicos que devem ser “taxados”, enquanto outros podem ser taxados ou tarifados[26].

Posto isso, a noção dos requisitos necessários à taxação e à tarifação é fluida, não se filiando com exclusivismo a um ou a outro critério, mas à pertinência do serviço com o Poder Público e sua indispensabilidade para a coletividade.

2.6 O pedágio e a lesão ao direito à locomoção diante da inexistência de via alternativa

Em 19 de abril de 2005, no REsp n. 417.804-PR, a 1ª Turma do STJ, sob a relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, julgou uma importante questão ligada ao pedágio e a possível lesão ao direito constitucional à locomoção, diante da inexistência de via alternativa.

Cuidou-se de ação civil pública, promovida pelo Ministério Público Federal, em face da União e de órgãos paranaenses – Departamento Nacional de Estradas de Rodagem (DNER), Departamento de Estradas de Rodagem (DER) do Estado e Rodovias Integradas do Paraná S.A. (VIAPAR) –, visando à sustação da cobrança de pedágio na rodovia BR-369, no trecho situado entre os Municípios de Cascavel e Ubiratã, com praça de cobrança localizada no Município de Corbélia, bem assim à devolução dos valores já recebidos a esse título, enquanto não se disponibilizasse aos usuários via alternativa gratuita.

Segundo o autor da demanda, diante da inexistência de via alternativa, a cobrança do pedágio ofendia o direito à livre locomoção, sem trazer critérios isonômicos de discrime para as pessoas de baixa renda.

O TRF da 4ª Região deu provimento à apelação do Ministério Público, condenando os réus à devolução dos valores cobrados a título de pedágio, alinhando, entre várias razões: **(I)** "quando não há presença de via alternativa para o trânsito dos veículos, impossibilitando desta forma que a população de menor poder aquisitivo se locomova sem o pagamento do pedágio, fica prejudicado o seu direito de livre locomoção, como no caso em questão"; **(II)** "por restringir também a circulação de riquezas, a cobrança do pedágio ofende o direito de todos os usuários da BR-369, independentemente de sua condição econômica".

A esse propósito, a doutrina de Hely Lopes Meirelles[27] sempre sinalizou que o pedágio – um preço público, para ele – deve ser condicionado à existência **(I)** de obra que traga ao usuário uma condição favorável de trafegabilidade e **(II)** de via alternativa. Observe as palavras do eminente administrativista:

> "O pedágio pode, pois, ser exigido pela utilização de rodovias, pontes, viadutos, túneis, elevadores e outros equipamentos viários que apresentem vantagens específicas para o usuário, tais como o desenvolvimento de alta velocidade, encurtamento de distâncias, maior segurança, diversificando-os de obras semelhantes que se ofereçam como alternativa para o utente. Na doutrina corrente, dois são os requisitos que legitimam a cobrança desse preço público: a condição especial da obra, mais vantajosa para o usuário, e a existência de outra, de uso comum, sem remuneração. Sem estes requisitos torna-se indevida a cobrança do pedágio".

Contra o entendimento do Tribunal, dirigiram-se recursos, cujas razões, em apertada síntese, baseavam-se no art. 9º, § 1º, da Lei n. 8.987/95, segundo o qual não se requer a existência do serviço público alternativo e gratuito para se autorizar a cobrança de tarifa que remunere o serviço prestado pela concessionária, salvo expressa determinação legal. Vale dizer que, somente nos casos expressamente previstos em lei, a cobrança do pedágio poderia ser condicionada à oferta ao usuário de serviço público alternativo gratuito.

O STJ, que, inicialmente, hesitou diante da necessidade da via alternativa, conforme se nota no voto do Ministro Garcia Vieira, não acolheu ao final os argumentos do Autor da ação, entendendo que, no mérito, é improcedente o pedido para que seja sustada a cobrança de pedágio enquanto não oferecida ao usuário via alternativa gratuita para trafegar. Trata-se de exigência não estabelecida na lei, nem na Constituição. Para aquela Corte, a referida cobrança importa forma de limitar o tráfego de pessoas, embora conviva harmonicamente com o texto constitucional, nos termos do art. 150, V, CF. Nessa medida, viu o STJ que a contrapartida de oferecimento de via alternativa gratuita como condição para a cobrança de pedágio não pode ser considerada exigência constitucional. Ela, ademais, não está prevista em lei ordinária. A Lei n. 8.987/95, que regulamenta a concessão e permissão de serviços públicos, nunca impôs tal exigência. Pelo contrário, nos termos do seu art. 9º, § 1º (introduzido pela Lei n. 9.648/98), "a tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário".

Diante do caso apresentado, abonamos o posicionamento do STJ e entendemos que parece ter havido certo exagero quando se pretendeu rotular de inconstitucional a cobrança do pedágio, diante da falta de via alternativa. A Carta Magna não se furta de

impor empecilhos à livre circulação das pessoas, desde que devidamente amparados em lei. O pedágio é cobrado com lastro em previsão constitucional, além de avocar necessário disciplinamento legal.

1 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 296.

2 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 145-146.

3 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 43.

4 V. MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 865.

5 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 146.

6 V. LEONETTI, Carlos Araújo. Natureza jurídica do pedágio. Biblioteca Central, UFSC, Florianópolis, v. 25, n. 49, pp. 135-152, dez. 2004, pp. 135-152 (p. 147).

7 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed., p. 70.

8 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 177.

9 V. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., pp. 547-548.

10 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 70.

11 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 49.

12 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário, 7. ed., p. 70.

13 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 49.

14 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 48-50; CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 544; PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência, 9. ed., p. 229; e outros autores.

15 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 48-49.

16 Ibidem, p. 18.

17 Ibidem, p. 72.

18 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 67.

19 MORAES, Bernardo Ribeiro de. A taxa no sistema tributário brasileiro, p. 119.

20 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 152.

21 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Taxa e preço público. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 10, pp. 174-176.

22 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 41-42.

23 ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. RDP n. 9, p. 51.

24 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 44-45.

25 V. HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes. Manual de direito financeiro. 6. ed. São Paulo: RT, 2003, pp. 51 e 55.

26 Nesse sentido: V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 45; v. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças, 16. ed., pp. 253-256; HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002, pp. 55-58; HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes. Manual de direito financeiro, 7. ed., pp. 55-56.

27 MEIRELLES, Hely Lopes. Direito municipal brasileiro. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 148.

8

OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

1 O PRINCÍPIO DA UNIFORMIDADE GEOGRÁFICA

Compete à **União** instituir tributos federais de modo uniforme em todo o Brasil, em absoluta ratificação do princípio da isonomia, sem embargo do fundamento no princípio federativo. Observe o dispositivo:

> Note o item considerado **CORRETO** (após Recurso), em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"O princípio da uniformidade é regra que se aplica exclusivamente à União".*

Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (Grifo nosso)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009: *"É defeso à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional".*

Refere-se, assim, o postulado a todos os tributos, entre os quais estão os impostos. Note, para fins de associação, a lista de impostos federais disposta a seguir:

São impostos federais (art. 153 da CF): Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI, IOF, IR, ITR, Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II, da CF) e os **Impostos Residuais (art. 154, I, da CF)**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Defensor Público do Estado de Minas Gerais, em 2009: *"Para a criação de novos impostos não previstos no texto constitucional, a União, os Estados e o Distrito Federal devem editar leis complementares".*

Com efeito, o tributo federal deve conter a mesma alíquota em toda a extensão territorial do país. Essa é a razão por que se intitula o indigitado princípio de "postulado da defesa da identidade de alíquotas".

Kiyoshi Harada[1] discorre sobre o princípio com clareza:

> "Esse princípio decorre da unidade política do Estado Federal Brasileiro, que faz com que o território nacional se apresente como um todo do ponto de vista econômico. Uniformidade de tributo federal não significa que não possa haver discriminações, isto é, que todos devem pagar exatamente igual. O que o referido princípio veda é a discriminação de tributo federal em virtude do lugar da ocorrência do fato gerador. Isto quer dizer, por exemplo, que o imposto sobre a renda, que incide sobre os ganhos de capital, deve ser o mesmo no Estado de São Paulo, no Estado do Paraná e em outros, em termos de base de cálculo e alíquota. Entretanto, a Carta Política de 1988, ao contrário das anteriores, ressalva a outorga de incentivos fiscais destinados a promover o desenvolvimento socioeconômico integrado do território nacional como um todo (...)".

Em **termos práticos**, no caso de aumento de alíquotas de tributos federais, essa majoração deverá incidir em todo o Brasil; **do contrário**, estar-se-á ferindo o princípio constitucional da uniformidade tributária, corolário do princípio do federalismo de equilíbrio, vigente em nosso território, como núcleo imodificável, comumente apelidado de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I, da CF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), em julho de 2007: *"Lei federal que fixa alíquotas aplicáveis ao IPI estabeleceu que a alíquota referente a navios produzidos no Estado do Rio de Janeiro é de 1%, e a dos produzidos no resto do país, 8%. Tal disposição vulnera, especificamente, o princípio constitucional da uniformidade geográfica da tributação".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A Constituição Federal de 1988 atribui competência tributária aos entes da Federação. Com relação à União, é possível afirmar que pode estabelecer tributo não uniforme no território nacional".*

Sobre federalismo, discorre acertadamente o culto professor baiano Dirley da Cunha Junior, sinalizando que "o Estado Federal é aquele que possui mais de um governo, vale dizer, aquele que se compõe de mais de uma organização política, todas elas politicamente autônomas em consonância com a própria Constituição. Em razão disso, no Estado Federal a autonomia dos governos locais (Estados-membros, Distrito Federal e, no Brasil, Municípios) está a salvo das incursões do governo central (União), tendo em vista que a autonomia dos entes federados ou federativos está assegurada pela própria Magna Carta"[2].

Assim, quer-se a paridade entre as entidades componentes de nossa Federação, proibindo-se a hierarquização. Os Estados-membros são, por exemplo, parificados, e não hierarquizados. Dessa feita, o princípio em comento não derroga o princípio federativo; pelo contrário, corrobora-o.

Há exceção prevista no próprio dispositivo para os **incentivos fiscais específicos**, isto é, aqueles destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do País (art. 151, I, in fine, c/c art. 43, § 2º, III, ambos da CF). Neste caso, será

possível a existência de tributos federais com alíquotas diferenciadas. Memorize que não se trata de qualquer "incentivo fiscal". Deve haver o cumprimento do elemento finalístico que lhe dá lastro. Exemplo: uma isenção de IPI para empresas que se estabelecessem em pobre localização da região Nordeste; as conhecidas diferenciações estabelecidas para a Zona Franca de Manaus; entre outros casos.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: *"Apesar de ser proibido à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, é admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país".*
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em: **(I)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009; **(II)** prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009; **(III)** prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009.

Com a didática que lhe é peculiar, Ruy Barbosa Nogueira[3] assevera:

"O art. 151, I, dispõe sobre a uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional e admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. Esta exceção à uniformidade tributária em razão de diferenciações regionais é a dos chamados incentivos fiscais geográficos".

O tema tem sido exaustivamente solicitado em provas de concursos públicos. Observe, adiante, algumas assertivas "corretas" que auxiliarão a compreensão da ressalva:

a) **"Consoante o princípio da uniformidade, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a estado, ao DF ou a município, em detrimento de outro. Todavia, entende o STF ser admissível a fixação de alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI), de forma diferenciada por regiões, uma vez que há previsão constitucional para a execução".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal Substituto da 5ª Região, em 30-07-2006.

b) **"É exceção ao princípio da uniformidade geográfica a concessão, pela União, de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre diferentes regiões do País".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, em março de 2008.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO** **(I)** em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Substituto/PA, em 24-02-2002, e **(II)** em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto/MS, em 2008.

c) **"O princípio da tributação uniforme não impede a concessão de incentivos**

fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as Regiões Sudeste e Nordeste do País".

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, para o cargo de Juiz de Direito Substituto, em 2006.
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Paraná, para o cargo de Juiz Substituto, em 27-04-2008.

Não se pode deixar de registrar que qualquer tipo de benesse fiscal tem a "ponta da discriminação", porquanto toda tentativa de igualizar os iguais, na relativização da isonomia, provocará uma desigualação entre estes iguais e outros, porventura, desiguais. Explicando melhor: se há um intuito de promover uma determinada região com a concessão de incentivos fiscais, a fim de que atraia vultosos investimentos e o fluxo de grandes empresas, tal benesse não se torna factível para aquela empresa, que até gostaria de para lá migrar, porém não possui recursos bastantes para financiar o deslocamento necessário. Daí se dizer que o incentivo fiscal igualiza as "grandes investidoras", todavia as desiguala perante as "pequenas empresas". É o paradoxo do incentivo fiscal: incentiva, igualizando, de um lado; discrimina, desigualando, de outro.

Para o STF, as autoridades públicas, buscando a implementação de suas políticas fiscais e econômicas, poderão conceder isenções fundadas no juízo de conveniência e oportunidade. Ao **Poder Judiciário não é permitido estender isenção a quem reputar justo ou adequado**, haja vista a benesse ter fundamento legal, estando a depender de vontade do legislador. Observe a jurisprudência:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"Em caso de outorga de isenção tributária a uma classe de contribuintes, a fim de promover o desenvolvimento socioeconômico de uma dada região, é possível àqueles excluídos pela lei socorrerem-se do Poder Judiciário para, com base no princípio da isonomia, obterem idêntico tratamento fiscal".*

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. ALÍQUOTAS REGIONALIZADAS. LEI 8.393/91. DECRETO 2.501/98. ADMISSIBILIDADE. 1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação. 2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a "concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país". 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-AgR. 4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026). 5. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 344.331/PR, 1ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 11-02-2003)

Apesar desse dispositivo não permitir o estabelecimento de regimes tributários diversos entre as várias regiões, busca-se a extensão da benesse apenas a algumas delas, aquelas mais necessitadas de recursos e benefícios. "Note-se que tal figura supõe uma política de fomento, em que se exigem de seu destinatário certas ações. Diferenças tributárias sem que se verifique o fomento, mesmo que referidas a regiões menos

favorecidas, são inconstitucionais”[4].

2 PRINCÍPIO DA ISONÔMICA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NOS TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA E NOS VENCIMENTOS DOS FUNCIONÁRIOS PÚBLICOS

O inciso II do art. 151 proíbe que a União tribute a renda das obrigações da dívida pública dos entes periféricos, como as remunerações e os proventos dos agentes públicos destes, **em níveis superiores** aos que fixar para suas obrigações e seus agentes.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *“A Constituição Federal de 1988 atribui competência tributária aos entes da Federação. Com relação à União, é possível afirmar que se encontra autorizada a tributar a renda de obrigações da dívida pública dos Estados, Distrito Federal e Municípios”.*

Observe o dispositivo:

Art. 151. É vedado à União:
(...)
II – tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; (...)

De certa forma, tal proibição de tributação federal discriminatória já se encontra prevista no inciso I do dispositivo constitucional. Entretanto, o legislador constituinte quis deixar bem clara a vedação à União que, dispondo de poderosa “arma” arrecadatória – o imposto sobre a renda –, poderia dele se valer para criar situações vantajosas no convidativo campo dos títulos da dívida pública ou mesmo na seleção de servidores públicos.

O postulado, aplicável exclusivamente ao imposto sobre a renda, endereça um mandamento de isonomia à União, que deve conferir a outrem o mesmo tratamento que lhe conferirá. Em termos precisos, temos **duas vedações no dispositivo:**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, em novembro de 2005: “*É vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes*”.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009: *“O imposto sobre renda e proventos, de qualquer natureza, incidirá sobre renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, independentemente dos níveis que fixar para suas obrigações e para seus agentes”.*

a) a **União** deve tributar sua renda na mesma medida que tributará a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
b) a União deve tributar a renda de seus servidores públicos na mesma medida em que tributará a renda dos agentes públicos dos Estados, do Distrito Federal e dos

Municípios.

Nessa medida, aquele rendimento gerado por um título estadual, distrital ou municipal será tributado pela União, por meio de IR idêntico ao aplicável sobre os rendimentos gerados pelos títulos que ela mesma emite. Imaginando o contrário, se assim não fosse, seria mais atraente o título federal, menos gravado do que os demais e com tributação mais pesada. Seria pura concorrência desleal de mercado de títulos públicos.

Quanto à segunda vedação, o Texto Constitucional parece ser mais acessível: o servidor público federal será tributado em seus rendimentos com o mesmo peso do IR incidente sobre os rendimentos dos servidores públicos estaduais, distritais e municipais.

Como se disse, o dispositivo é dotado de certa prolixidade, uma vez que o próprio princípio da isonomia se incumbe de coibir tratamentos discriminatórios desse jaez.

Para Hugo de Brito Machado[5], "(...) como o contribuinte do imposto de renda é a pessoa que a aufere, teve o constituinte o cuidado de vedar a tributação, pela União, das rendas auferidas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios em níveis superiores ao da tributação da renda paga por ela própria. É um reconhecimento de que, em face do fenômeno da repercussão, o tributo terminaria por atingir as próprias pessoas jurídicas pagadoras da renda tributável".

3 PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DAS ISENÇÕES HETERÔNOMAS

O art. 151, III, da CF veda à União a concessão de isenção de tributos que refogem a seu plano de competência tributária. Em termos simples, quer-se **proibir que a União venha atuar em seara competencial alheia**, o que lhe é defeso em virtude da privatividade que demarca a competência tributária, quer na vertente de instituição do tributo, quer na de sua exoneração.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"A CF, no art. 151, III, dispõe que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Em relação a esse assunto, é possível defender que o princípio vem afirmar a competência tributária da União".*

Observe o **dispositivo que proíbe as isenções heterônomas**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Titular de Serviços Notariais e de Registro no Distrito Federal (TJDFT), em 19-10-2008: *"A hipótese descrita no art. 151, inciso III, da CF veda a instituição da isenção denominada heterônoma".*

Art. 151. É vedado à União:
(...)
III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: *"A União não pode instituir isenções de tributos da competência dos estados, do DF ou dos municípios".*

Observação: item semelhante foi solicitado em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007; **(II)** Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008; **(III)** Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008; **(IV)** Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 0211-2008; **(V)** Escola Judicial Desembargador Edésio Fernandes (EJEF – TJ/MG), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Minas Gerais, em 2008; **(VI)** Universidade de Pernambuco (Conupe), para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Abreu e Lima/PE, em 2008; e **(VII)** FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009.

Hugo de Brito Machado[6] relembra que o art. 151, inciso III "(...) impede que a União isente de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Essa regra também tem apenas o mérito de eliminar controvérsias, eis que na verdade bastaria o silêncio constitucional, posto que competente para isentar é o titular da competência para tributar (...)".

Trata-se de mais uma garantia que guarnece o pacto federativo quando obsta a interferência de entes maiores no plano arrecadatório dos menores, colocando em xeque sua autonomia. Tal interferência é registrada no dispositivo constitucional na exclusiva situação de isenção, nada obstando a que estendamos a proibição a outros benefícios, os quais a proibição também deve abranger – v.g., anistia, remissão, concessão de crédito presumido etc. Registre-se que a intimidade do postulado com o pacto federativo rechaça a possibilidade de alteração da matéria por **emenda constitucional**, por força do art. 60, **§ 4º, I, CF.**

De mais a mais, o dispositivo se endereça tão somente à União, não nos impedindo, igualmente, de vê-lo estendido aos Estados-membros, por exemplo, com relação aos tributos municipais. A lógica jurídica deve prevalecer.

O texto atual da Carta Magna trouxe uma inovação neste dispositivo. **Conforme dispunha o § 2º do art. 19 da Constituição anterior, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, a União podia conceder isenções de impostos estaduais e municipais.** Era uma interferência na competência tributária dos entes periféricos. Agora o item III veio, expressamente, vedar à União instituir isenções de tributos da competência do Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Esta medida constitucional, necessariamente, fortalece a competência tributária dos entes periféricos.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Estaduais/PI, em 22-12-2001: *"A União, por meio de lei complementar e atendendo a relevante interesse social, poderá conceder isenção de taxas estaduais".*

A isenção heterônoma é concedida por entidade política diversa daquela que detém a competência tributária. Nesse passo, será heterônoma uma isenção de IPVA ou IPTU concedida pela União. A **heteronomia nas isenções é vedada**, devendo prevalecer a regra afeta às isenções autonômicas (ou autônomas). Exemplos:

Estados e Distrito Federal devem isentar os tributos estaduais.
Municípios e Distrito Federal devem isentar os tributos municipais.

União deve isentar os tributos federais.

A ressalva à proibição da heteronomia das isenções **deve encontrar justificação no Texto Constitucional**, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal de Vitória/ES, em 03-06-2007: "*Visando incentivar a instalação de indústrias em certa região subdesenvolvida, a União poderá conceder isenção do ICMS às empresas que preencherem determinados requisitos previamente estabelecidos*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Unama, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Bragança/PA, em 2007: *"Sobre o sistema tributário nacional, é possível afirmar que, por Lei Complementar, a União pode instituir isenções de tributos de competência estadual ou municipal".*

Observe os casos de ressalva à vedação da heteronomia das isenções:

1. **Art. 156, § 3º, II, CF:** trata da possibilidade de concessão pela União, por lei complementar (art. 2º, I, da LC n. 116/03), de isenção heterônoma do ISS nas exportações de serviços. O entendimento majoritário é o de que se trata de exceção à regra da vedação de prática de isenção heterônoma. A nosso sentir, é um bom exemplo, se não for o único, de heteronomia expressa no texto constitucional.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"A Constituição da República estabelece como regra que a isenção será sempre autonômica. Porém, sendo o caso de exportação de serviços, há autorização da isenção heterônoma".*

2. **Art. 155, § 2º, XII, "e", CF:** cuidava da isenção heterônoma de ICMS, concedida pela União, por lei complementar (art. 3º, II, da LC n. 87/96), incidente sobre as operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior, além dos mencionados no art. 155, § 2º, X, "a", da Carta Política. Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional 42/2003, que veio imunizar tais operações de modo abrangente (art. 155, § 2º, X, "a", CF), a desoneração revestiu-se da indumentária de imunidade.
3. **Tratados e convenções internacionais (exceção não prevista de maneira expressa na CF): acolhida como ressalva ao princípio** pela doutrina e jurisprudência do STF, refere-se à possibilidade de concessão de isenção de tributos estaduais e municipais pela via do tratado internacional. Como é cediço, a União, ao celebrar o tratado, não se mostra como pessoa política de Direito Público Interno, mas como pessoa política internacional, ou sujeito de direito na ordem internacional, passando ao largo da restrição constitucional. Como é cediço, o Presidente da República firma tais acordos à frente dos interesses soberanos da nação, e não na defesa de seus restritos propósitos como entidade federada. Daí se assegurar que a concessão da isenção na via do tratado não se sujeita à vedação da concessão de isenção heterônoma.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Titular de Serviços Notariais e de Registro no Distrito Federal (TJDFT), em 19-10-2008: *"A celebração de*

tratado internacional com cláusula que prevê exoneração tributária não é equivalente à instituição de isenção de tributo estadual pela União e, portanto, essa isenção de imposto estadual não viola a CF".
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Advogado do Senado Federal, em 0911-2008: *"A vedação às isenções heterônomas impede a concessão de isenções em tratados internacionais".*

Observe a jurisprudência do STF:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. (...) Âmbito de aplicação do art. 151, CF é o das relações das entidades federadas entre si. Não tem por objeto a União quando esta se apresenta na ordem externa. (...) (ADI 1.600/UF, Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, rel. p/ ac. Min. Nelson Jobim, j. 26-11-2001)

Aliás, em recente julgado, o STF ratificou que "o Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, inc. III, da Constituição". (RE 229.096/RS, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ o acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 16-08-2007)

Frise-se que subsiste posicionamento diverso no STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ICMS. TRATADO INTERNACIONAL. 1. O sistema tributário instituído pela CF/1988 vedou a União Federal de conceder isenção a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e Municípios (art. 151, III). 2. Em consequência, não pode a União firmar tratados internacionais isentando o ICMS de determinados fatos geradores, se inexiste lei estadual em tal sentido. 3. A amplitude da competência outorgada à União para celebrar Tratados sofre os limites impostos pela própria Carta Magna. (...) (REsp 90.871/PE, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 17-06-1997; ver, ademais: Súmula 78 do STJ: O INSS não goza de isenção do pagamento de custas de emolumentos, nas ações acidentárias e de benefícios propostas na Justiça Estadual).

Nessa medida, **é plenamente crível a concessão de isenção de tributos estaduais e municipais pela via do tratado internacional**, até porque "as limitações ao poder de tributar só se aplicam às relações jurídicas internas da União, jamais às relações internacionais (estabelecidas por meio de tratados) das quais a República Federativa do Brasil é parte"[7].

Por fim, a heteronomia não encontrará guarida, em tempos atuais, fora dos casos de ISS, nas exportações, e, com certo esforço hermenêutico, nos casos dos tratados internacionais. A propósito, temos acompanhado a publicação de leis federais que isentam custas (taxas) estaduais, o que parece indicar violação à proibição das isenções heterônomas.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado da SEAMA/IEMA/ES, em 07-102007: *"É constitucional a instituição, em tratados internacionais incorporados ao direito brasileiro, de isenção tributária de impostos estaduais às empresas que reduzirem as emissões de gases poluentes na atmosfera".*
Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Seguro Social com Formação em Direito, em 16-03-2009: *"É possível que tratado internacional incorporado ao ordenamento brasileiro conceda isenção de ICMS sobre veículos importados".*
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Alagoas (TJ/AL), em 02-11-2008: *"Conforme entendimento do STF, a*

União não pode, por meio de tratado internacional, criar isenções de tributos estaduais, sob pena de violar pacto federativo".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça de 1ª Entrância do Estado do Ceará, em janeiro de 2009: *"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir isenções de tributos da competência uns dos outros, inclusive, no que se refere à União, em sede de tratados internacionais".*

Por derradeiro, dois temas extras merecem ser trazidos a este estudo: **(I)** as isenções heterônomas e os territórios federais e **(II)** a existência das moratórias heterônomas.

(I) Isenções heterônomas e os territórios: à guisa de curiosidade, nos territórios, a União poderá isentar todos os tributos cuja competência tributária possui, ou seja, federais, estaduais e municipais, desde que, com relação a estes, os territórios não sejam divididos em municípios. Teremos aqui nítidos casos de isenções autonômicas ou autônomas. A isenção heterônoma só ocorreria se o território viesse a ser dividido em municípios e a União pretendesse isentar um imposto municipal;

(II) Moratórias heterônomas: o CTN prevê casos de moratória heterônoma (art. 152, I, "b") como aquela concedida pela União quanto a tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Trata-se de possibilidade excepcional e inédita na tributarística doméstica. Ademais, tal moratória é condicional, uma vez que a União deve conceder, simultaneamente, moratória dos próprios tributos federais e de suas obrigações de direito privado.

A doutrina tem demonstrado controvérsia sobre o tema. Nessa esteira, o insigne tributarista José Eduardo Soares de Melo[8] anuncia ser "criticável, todavia, a exclusiva faculdade cometida à União (art. 152, I, "b" do CTN) por não possuir competência para se intrometer no âmbito tributário das demais pessoas de Direito Público".

A nosso ver, a moratória concedida pela União quanto a tributo de competência alheia põe em risco a autonomia dos entes menores, em detrimento do pacto federativo, o que reveste o dispositivo de inconstitucionalidade.

Embora assim entendamos, filiando ao modo de ver de José Eduardo Soares de Melo, que destaca a inconstitucionalidade do dispositivo da moratória heterônoma, é necessário destacar que não há notícias de que a União tenha usado esta medida, devendo-se, em provas objetivas de concursos públicos, presumir a constitucionalidade do preceptivo.

4 PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO BASEADA EM PROCEDÊNCIA OU DESTINO

Em harmonia com o princípio da uniformidade da tributação federal no território nacional, previsto no art. 151, I, o art. 152 da Carta Magna também reproduziu princípio tradicional de que **é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado do Maranhão, em novembro de 2005: "*Os Estados, o Distrito*

Federal e os Municípios poderão estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino".

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina, para o cargo de Fiscal de Tributos Esta-duais, em 1998: "*Quanto às limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado de Santa Catarina e seus Municípios, é possível estabelecer diferença tributária entre bens em razão de sua procedência*".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino".*

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007.

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Veja que o postulado se destina aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, **e não apenas a um deles**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o car-go de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001: "*Na defesa de seus interesses econômicos, os Estados podem estabelecer diferença tributária entre bens, em razão de sua procedência*".

Isso impede, em teoria, a guerra tributária e afirma a unidade geográfica do território nacional.

Com efeito, o postulado ora estudado decorre do princípio federativo, inibindo a existência do todo e qualquer tipo de barreira tributária no relacionamento entre Estados e Municípios. As tributações interestaduais, em verdade, sempre foram provocadoras de litígios tributários.

Como bem relata Kiyoshi Harada[9] "até recentemente alguns Estados-membros, por exemplo, além de estatuírem pautas fiscais para efeito de operações interestaduais do ICMS, deixavam de reconhecer o crédito do imposto em relação a certas mercadorias procedentes de determinados Estados da Federação". A partir do princípio constitucional, é possível concluir que a procedência e o destino de bens e serviços de qualquer natureza não poderão servir para "manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal"[10].

Temos dito que tal postulado objetiva coibir barreiras fiscais dentro do território nacional prestigiando o "mercado comum brasileiro", haja vista vivermos em um país uno, com divisas entre estados e limites entre municípios, mas por uma questão político-territorial. Não se pode admitir a existência de políticas fiscais vocacionadas a ofender o espírito federativo "quando assentadas em discriminações quanto à origem ou destino de serviços e mercadorias"[11].

Tal regra vedatória tem **função dupla**: ao mesmo tempo que organiza os interesses fiscais das entidades políticas, evitando que se interpenetrem, ou seja, atuando "de fora pra dentro", impede os famosos "leilões" de favores fiscais, feitos por estados ou

municípios, egoisticamente despreocupados com a guerra fiscal, e, nessa medida, atua “de dentro pra fora”. Em aulas, denomino esse efeito reflexo de força centrípeta e centrífuga do postulado ora estudado.

À guisa de exemplificação, o culto professor Sacha Calmon Navarro Coêlho[12] narra curioso episódio, ocorrido em Minas Gerais, que pode bem exemplificar a lesão ao princípio. Relata o mestre que foram concedidos “‘créditos fiscais presumidos’ de ICM para os produtores mineiros relativamente ao leite remetido a indústrias mineiras, favor este inexistente para as operações que destinassem dito leite para fora do Estado, com destino a indústrias sitas noutras unidades da Federação. Como o dispositivo constitucional sob comento já existia na Constituição de 1967, diversos mandados de segurança impetrados por indústrias de laticínios paulistas e fluminenses obtiveram liminares favoráveis, removendo a legislação discriminatória do Estado de Minas Gerais que distinguia pela origem e pelo destino da mercadoria”.

Nesse passo, não é legítimo à entidade política prever quaisquer elementos discriminatórios, independentemente da denominação (v.g., adicionais, redutores etc.), levando em consideração a procedência ou o destino do bem. Nesse campo, **apenas a União** está legitimada a estabelecer discriminações, desde que se traduzam em incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do Brasil, consoante o inciso I do art. 151 da Carta Magna.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor em Ciência e Tecnologia da Fundação João Pinheiro do Estado de Minas Gerais, em 2007: *“É permitido aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino”.*

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-072009.

1 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 296.

2 CUNHA JUNIOR, Dirley da. Curso de direito constitucional. 2. ed. Salvador: JusPo-divm, 2008, p. 802.

3 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., pp. 126-127.

4 DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Curso de direito tributário. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1, pp. 8-9.

5 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 290.

6 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 290-291.

7 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Curso de direito internacional público. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2009, p. 353.

8 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 343.

9 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 297.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 163.

11 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 306.

12 Idem.

9

IMUNIDADES GERAIS E RECÍPROCA

1 INTRODUÇÃO

Quando se pretende estudar o tema das imunidades tributárias, urge, de início, ter presente que a maioria das normas imunizadoras (imunizantes ou imunitórias), contempladas na Constituição Federal, decorre dos sublimes princípios e garantias constitucionais, que, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionados a **limitar o poder de tributar**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para Procurador do Estado/PR, em 18-04-2002: *"A imunidade constitui uma limitação ao poder de tributar".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-082009: *"A vedação absoluta ao poder de tributar certas pes-soas ou certos bens, estabelecida na Constituição Federal, caracteriza a 'imunidade'".*
>
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009.

Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do "cidadão-destinatário", visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas).

Isso equivale a afirmar que existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem à norma imunizadora.

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. Sendo assim, "a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária"[1].

A competência tributária apresenta-se como a aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Perguntar-se-á:

quem a tem? As pessoas políticas – a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal –, que receberam do legislador constituinte a faculdade de instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições).

Em outras palavras, a Constituição disciplinou, rigorosa e exaustivamente, o exercício das competências tributárias, retirando do legislador ordinário a faculdade de definir, de modo livre, o alcance das normas jurídicas que criam, in abstracto, os tributos (normas jurídicas tributárias).

Nesse passo, pode-se afirmar, sem medo de equívoco, que a norma imunitória se mostra como um sinalizador de **"incompetência tributária"**, o que é de opinião generalizada entre os doutrinadores de prol.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 05-02-2006: *"A Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, estariam dentro do campo da competência, mas por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"As imunidades tributárias são normas constitucionais impeditivas da outorga da competência tributária em relação a determinadas situações, pessoas ou bens".*

Para o eminente professor Paulo de Barros Carvalho[2], a imunidade se define como "a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas".

É o que também assinala, com propriedade, José Souto Maior Borges[3], afirmando que "a regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos". (os grifos são do autor)

De fato, há determinados "campos competenciais", próprios de não incidência[4], onde não exsurge a tributação, inexistindo "competência tributária", por meio da supressão da competência impositiva[5], haja vista o fato de que o preceito imunitório vocaciona-se a demarcar áreas que delimitam zonas de intributabilidade.

Segundo Amílcar de Araújo Falcão[6], a imunidade é **"uma forma qualificada ou especial de não incidência**, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 18-11-2001: "*Imunidade é uma forma qualificada de não incidência por vedação constitucional do poder de tributar".*

A corroborar o conceito expendido, Misabel Derzi[7] preconiza que "a imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva

sobre certos pressupostos na Constituição".

Nesse sentido, temos por indisputável que desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Ou, como assevera, expressivamente, Aliomar Baleeiro[8], as "imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam".

Hugo de Brito Machado[9], por fim, ratifica o plano conceitual em epígrafe, ao definir imunidade como "o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas".

Com efeito, o legislador ordinário, quando descreve a norma jurídica, está impedido de inserir no polo passivo da relação jurídico-tributária as pessoas e as situações guarnecidas pelo manto protetor de uma norma imunizante, sob pena de inafastável inconstitucionalidade. Por muito maior razão, não o poderá fazer a Administração Fazendária, que, interpretando e aplicando a lei, vier a se furtar do dever de obediência às limitações imunitórias ao poder de tributar. Com efeito, " a face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias"[10]. O poder de tributar será cercado por traços definitórios que lhe demarcarão "o campo, o modo, a forma e a intensidade"[11].

Nesse sentido, arremata Roque Antonio Carrazza[12]:

> "(...) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar in abstracto tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade".

Observa-se, assim, um interessante "efeito reflexo", resultante da norma que imuniza a tributação: ela, de um lado, impede que a entidade impositora avance no mister tributacional em detrimento da pessoa ou situação protegidas e, de outro, confere aos beneficiários um direito público subjetivo de não serem incomodados pela via do tributo. A norma imunizadora, em duplo papel, ao mesmo tempo em que delineia a competência tributária, restringindo-a, outorga a seu destinatário o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado – o que lhe dá o timbre de norma jurídica atributiva[13].

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado.

Por derradeiro, à guisa de complementação, vale a pena trazermos à baila o dado conceitual, assinalado por Paulo de Barros Carvalho[14], que enfrenta o tema das imunidades tributárias a partir da divisão das normas jurídicas em normas de comportamento e normas de estrutura, inserindo, nestas últimas, as imunidades tributárias, que ajudam a delimitar as competências tributárias:

> "As 'normas de comportamento' têm por escopo, como o próprio nome já nos sinaliza, disciplinar a conduta humana, na vida social. Assim, albergam, no consequente, um comando voltado para o agir humano. Já as 'normas de estrutura' têm por destinatário o legislador e, por isso, contém, no consequente, comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas".

Como se pode notar, despontam várias definições para "imunidade tributária", em diferentes perspectivas, colhidas da doutrina mais abalizada. Os teóricos tendem a mudar um elemento conceitual aqui, outro acolá, e os conceitos sobejam na retórica doutrinária.

Nesse diapasão, longe de buscar a fórmula conceitual perfeita e com a devida fidelidade à melhor doutrina, conceituamos imunidade como "a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de 'não incomodação' perante o ente tributante".

Evidencia-se, a partir do conceito expendido, que a imunidade possui uma natureza dupla: de um lado, mostra-se como norma constitucional que demarca a competência tributária, ao apresentar fatos que não são tributáveis, no bojo do aspecto formal da imunidade; e, de outra feita, revela-se como direito público subjetivo das pessoas que, direta ou indiretamente, usufruem os seus benefícios, à luz do aspecto substancial ou material da norma.

Por fim, insta registrar que a imunidade tributária atinge apenas a obrigação tributária principal, afeta ao dever patrimonial de pagamento do tributo, não tendo o condão de atingir as chamadas obrigações tributárias acessórias, ou seja, os deveres instrumentais do contribuinte, que permanecem incólumes. Em outras palavras, por exemplo, uma entidade beneficente ou um partido político não serão alvos de impostos, por força da imunidade tributária, mas **poderão ser plenamente fiscalizados**, ter de apresentar documentos e livros à autoridade fazendária, entre tantos outros deveres instrumentais. Este tema será detalhado nos tópicos subsequentes.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o car-go de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"As pessoas imunes não podem ser submetidas a nenhuma espécie de fiscalização".*

Assim, a norma imunitória determina até onde o poder tributário pode agir, estipulando os contornos da competência tributária das entidades políticas e, também, revela um direito subjetivo de todos aqueles que se mostram como destinatários de seus efeitos, de forma direta ou indireta.

2 A IMUNIDADE E A ISENÇÃO

Como se pôde apreender, à luz das considerações iniciais expendidas, **a imunidade é instituto de sede constitucional**. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma **dispensa legal**, no campo da tributação.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007: *"A criação de imunidade tributária é matéria que deve ser versada em lei, enquanto a criação de isenção deve ser tratada em sede constitucional".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/RJ, em 15-042007: *"A condição legal à fruição concreta da imunidade tributária pode ser veiculada por meio de lei ordinária federal".*

Daí se afirmar que, no campo do tributo, a imunidade é uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, enquanto a isenção é uma possibilidade normativa de dispensa legalmente **qualificada**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 18-11-2001: "*Imunidade é modalidade de não incidência legal".*

Para o STF, que se fia a estes rudimentos conceituais aqui brevemente expostos, o que se inibe na isenção é o lançamento do tributo, tendo ocorrido fato gerador e nascido o liame jurídico-obrigacional. Na imunidade, não há que se falar em relação jurídico-tributária, uma vez que a norma imunizadora está fora do campo de incidência do tributo, representando o obstáculo, **decorrente de regra da Constituição**, à incidência de tributos sobre determinados fatos, situações ou pessoas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 02-04-2000: *"A imunidade é hipótese de exclusão de incidência por ordem constitucional".*

Para Paulo de Barros Carvalho[15], "o preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no **desenho das competências impositivas**. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese (...) do tributo".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, para o cargo de Procurador do Estado, em 06-05-2001: *"Quanto às imunidades tributárias, é procedente afirmar que são normas constitucionais que colaboram no desenho das competências impositivas".*

Luciano Amaro[16], a esse respeito, preconiza que "a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a **primeira atua no plano da definição da competência**, e a segunda opera no plano do exercício da competência".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 05-02-2006: *"A diferença básica entre imunidade e isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência e a segunda no plano do exercício da competência".*

É importante destacar, ademais, que **"enquanto a norma de isenção é de ser**

interpretada literalmente, a imunidade, a teor de precedentes do Supremo Tribunal Federal, admite interpretação ampla à luz dos princípios constitucionalmente consagrados”. Com efeito, o inciso I do art. 111 do CTN prevê interpretação literal para as causas de exclusão do crédito tributário, a saber, a isenção e a anistia.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada no XII Concurso para o cargo de Juiz Federal da 4ª Região.

Há dispositivos constitucionais que veiculam “falsas” isenções, hospedando, entretanto, nítidas imunidades. São eles: os arts. 195, § 7º, e 184, § 5º[17], ambos da Carta Magna. Em tais preceptivos, onde se lê “são isentas (...)”, entenda-se “são imunes (...)”. Observe-os:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)
> § 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. (Grifo nosso)

> Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. (...)
> § 5º. São isentas de **impostos federais, estaduais e municipais** as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (Grifo nosso)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Piauí (TJ/PI), em 21-10-2007: *“As operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária não estão isentas dos tributos estaduais ou municipais, mas apenas dos tributos federais”.*

Nesses casos, é fácil perceber que houve equivocidade do legislador constituinte, que se manteve fiel à ideia desonerativa do tributo, porém distante do purismo conceitual nos termos técnicos empregados.

É fato que tais dispositivos, constantes do texto constitucional, referem-se a normas de imunidade, e não a comandos isencionais. Haverá isenção apenas quando a previsão for legal, e não constitucional. Tal entendimento, aliás, encontra agasalho na judiciosa jurisprudência do STF:

> **EMENTA:** Recurso Extraordinário. Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. Há pouco, em 28-09-1999, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda à isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. (...). (RE 168.110/1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 04-04-2000) (Grifos nossos)

Posto isso, é comum a aproximação dos comandos desonerativos atrelados à imunidade e à isenção, porém não se confundem, na medida em que sinalizam o

dessemelhante intento de exoneração tributária, quer seja do legislador constituinte, quer seja do legislador ordinário.

3 A IMUNIDADE E A EXONERAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Nesse passo, já se torna possível observar que as imunidades atingem tributos variados, e não apenas uma espécie deles, v.g., os impostos. Curiosamente, ainda que as **principais imunidades**, previstas na seção "Das limitações ao poder de tributar", às quais nos ateremos a seguir, versem com exclusivismo sobre impostos (art. 150, VI, e alíneas, CF), mister se faz apresentar alguns comandos imunitórios que preveem desonerações de **outros tributosa**, v.g., as **taxasb**, até porque "a proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa"[18].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Sobre as prescrições constitucionais insertas na seção 'Das limitações do poder de tributar', é possível afirmar que as imunidades ali previstas aplicam-se somente aos impostos".*

> **a.** Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"A Constituição Federal de 1988 prevê imunidades tributárias apenas no que refere à instituição de impostos".*
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.
> **b.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no XXI Concurso para Procurador da República: *"A imunidade como forma desonerativa da tributação, deve ser interpretada extensivamente, e pode abranger taxa".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007: *"A imunidade tributária diz respeito a impostos e contribuições, não abrangendo as taxas".*

Note os principais, no quadro mnemônico em destaque:

Artigo	Tributo(s)	Não incidência
Art. 149, § 2º, I, CF (EC n. 33/2001)	Contribuição Social e CIDE	Receitas decorrentes de exportação
Art. 5º, XXXIV, "a" e "b", LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII, CF	Taxa	Propositura de ações ou solicitação de registros e certidões por aqueles reconhecidamente pobres
Art. 195, § 7º, CF	Contribuição Social	Entidades beneficentes de assistência social

A propósito, urge destacar que inexistem imunidades previstas para **duas** espécies tributárias: as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios.

Acresça-se, também, o fato de que as imunidades circunscritas, em geral, a um único tributo, diante de conveniências especiais, são denominadas imunidades específicas, tópicas ou especiais[19]. Há relevantes preceitos imunitórios afetos a um e outro impostos. Observe alguns bons exemplos:

a) **não incidência do ICMS na operação que destine combustível a outro Estado da Federação (art. 155, § 2º, X, "b", CF);**

> A imunidade específica foi solicitada em prova realizada pela FCC, para o cargo de Fiscal da Receita da Carreira Auditoria/DF, em setembro de 2001.

b) **a não incidência de ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica (art. 156, § 2º, I, CF);**

> A imunidade específica foi solicitada em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de Manaus/AM, em 2006.

c) **a imunidade da transmissão de bens imóveis decorrentes de extinção de pessoa jurídica, a não ser que o adquirente tenha como atividade preponderante a compra e venda e a locação de imóveis ou o arrendamento mercantil, em relação ao ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis) (art. 156, § 2º, I, CF);**

> A imunidade específica foi solicitada em prova realizada para o cargo de Juiz de Direito/MG, em 2006.

d) **a não incidência do ITR sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II, CF).**

> A imunidade específica foi solicitada em **(I)** prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 21-11-2004, e em **(II)** prova realizada pela OAB/SC, em 20-08-2006.

Por derradeiro, impende destacar que há, em nosso sistema, as imunidades tributárias explícitas, hospedadas em normas expressas, e, no reverso, as **imunidades tributárias implícitas**, que, conquanto não textualmente contempladas por norma expressa, podem ser ontologicamente extraídas dos princípios contemplados no ordenamento jurídico. Como exemplos, podemos citar a imunidade recíproca, que se liga à ausência de capacidade contributiva e ao princípio federativo, e a imunidade para entidade beneficente ou educacional, fundadas na ausência de capacidade contributiva e no princípio da isonomia, entre outras[20].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/RJ, em 15-042007: *"Existem imunidades tributárias implícitas na Constituição"*.

4 ANÁLISE DAS ALÍNEAS DO INCISO VI DO ART. 150 DA CF

Passemos, agora, à análise do comando que hospeda as principais imunidades tributárias – o art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d", da Carta Magna:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
>
> VI – instituir impostos sobre:
>
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
>
> b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Como se observa, o dispositivo em epígrafe faz menção a uma espécie de tributo – ao imposto. Tal particularidade tem feito com que o presente comando seja insistentemente solicitado em provas de concursos, principalmente no que tange a essa associação exclusiva a um tipo de tributo, não o fazendo atrelável a outras espécies tributárias. Observe a seguir alguns exemplos de assertivas **incorretas**, em que se pretende iludir o concursando com a prenunciada troca de categorias tributárias:

a) **"A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados e aos Municípios instituir tributos sobre o patrimônio, renda ou os serviços, uns dos outros"**.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal – São Paulo/SP, em janeiro de 2007.

b) **"Em relação às taxas, o nosso ordenamento jurídico, expressamente, dispõe que, ao se referir à imunidade recíproca, a Constituição Federal veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir taxas e impostos uns dos outros"**.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006.

c) **"De acordo com a interpretação literal da norma da Constituição que prevê a imunidade tributária recíproca, esta alcança todos os tributos"**.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/AM, em 18-09-2005.

d) **"A Constituição Federal, no Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, discrimina as competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, distingue as espécies de tributos e estabelece as limitações ao poder de tributar, determinando que os tributos instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios, não obrigam os referidos entre si"**.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado/SP, em 2002.

e) **"A regra constitucional que consolida a imunidade tributária recíproca veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a possibilidade de instituição de impostos, taxas ou contribuições sobre o patrimônio, renda e os serviços, uns dos outros"**.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela OAB/SC, em 20-08-2006.

Nessa medida, as situações protegidas pela presente norma imunizante não serão objeto de incidência deste gravame. É que, **"de acordo com a interpretação literal da norma da Constituição que prevê a imunidade tributária recíproca, esta alcança os impostos"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/AM, em 18-09-2005.

Todavia, os eventos descritos nas alíneas do inciso VI não passam ao largo da incidência normal das outras exações tributárias, v.g., das taxas ou das contribuições de melhoria. Estes gravames incidirão sem quaisquer óbices. Desse modo, **"a imunidade recíproca dos entes federados não abrange as taxas"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007.

Observe adiante as assertivas consideradas corretas, colhidas de provas de concursos públicos, indicando situações de normal incidência de tributos, diversos de impostos, sobre as pessoas jurídicas constantes das alíneas do inciso VI:

a) **"Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir taxas, dentre outros, sobre os templos de qualquer culto, serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Maranhão, em novembro de 2005.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Estaduais/PI, em 22-12-2001.

b) **"Um Município do Estado de Pernambuco lançou taxa de fiscalização sanitária em relação a um prédio de propriedade da União Federal, localizado no referido Município, onde funciona uma repartição pública federal. Essa taxa é válida, e a União Federal deverá pagá-la, salvo se houver isenção por lei municipal"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Tributário – Jaboatão dos Guararapes/PE, em 2006.

Posto isso, no plano da casuística, será perfeitamente crível que sobre a propriedade dos templos não incida o IPTU, mas que haja normal incidência de uma taxa de coleta de lixo. Disso resulta que **"não se pode admitir que a imunidade recíproca venha vedar os Municípios de instituírem taxas pelos serviços de coleta de lixo da União e dos Estados"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Paraná, para o cargo de Juiz de Direito, em 27-04-2008.

Da mesma forma, pode-se assegurar que sobre a propriedade de um prédio dedicado

ao diretório de um partido político não deverá incidir o IPTU, entretanto sobre ele deverá se dar normal incidência de eventual contribuição de melhoria ou taxa, desde que instituídas, obviamente, por lei. Nesse sentido, se **"determinado Estado da Federação exige taxa de um partido político, em virtude de um serviço público específico e divisível a este prestado, tal exigência é perfeitamente legal e legítima, desde que tenha sido formalmente instituída por lei, considerando que foi expressamente prevista pelo CTN"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Estaduais/PI, em 22-12-2001.

Por fim, é defensável que sobre a propriedade de um prédio pertencente à União não incida o IPTU, mas há de haver normal exigência, v.g., de uma taxa de limpeza urbana. Observe o didático exemplo, colhido de item presente em prova de concurso público:

"A União, almejando facilitar o escoamento da produção nacional de biocombustível para o exterior, construiu estrutura portuária em imóvel integrante de seu domínio econômico, situado em determinado Município brasileiro. Para se viabilizarem as atividades do porto, os serviços portuários foram delegados à pessoa jurídica de direito privado que se utiliza do acervo patrimonial portuário pertencente à União. Nessa situação, o referido Município não pode cobrar IPTU da empresa delegatária, a qual, todavia, é contribuinte de taxa de limpeza urbana".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal da 5ª Região, em 05-08-2007.

É imperioso destacar que as quatro alíneas do inciso VI delineiam exonerações teleologicamente justificadas, uma vez que o legislador constituinte, valendo-se de tais benesses, e longe de se pautar com aleatoriedade, decidiu prestigiar valores constitucionalmente consagrados – ideias-forças ou postulados essenciais ao regime democrático[21] –, tais como a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais e econômicos, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social etc., entre outros objetivos essenciais.

As indigitadas alíneas do inciso VI do art. 150 da Carta Magna, atrelando-se às desonerações de impostos sobre certas situações ou pessoas, serão destrinchadas, conforme a sequência de itens a seguir apresentada:

- Imunidade das entidades políticas (alínea "a");
- Imunidade dos templos religiosos (alínea "b");
- Imunidades não autoaplicáveis (alínea "c");
  - Imunidade dos partidos políticos;
  - Imunidade dos sindicatos de empregado;
  - Imunidade das instituições de educação;
  - Imunidade das entidades de assistência social;
- Imunidade de imprensa (alínea "d").

4.1 Imunidade das entidades políticas

4.1.1 Considerações iniciais

A imunidade das entidades políticas, também denominada "imunidade recíproca" (ou "imunidade mútua"), está prevista na alínea "a" do inciso VI do art. 150 da Carta Magna:

> **Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)**
> **VI – instituir impostos sobre:**
> **a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (...)**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal – São Paulo/SP, em janeiro de 2007: " *A Constituição Federal estabelece que é vedado à União aos Estados e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou os serviços, uns dos outros".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em **(I)** prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 05-02-2006; em **(II)** prova realizada pelo TJGO, para o cargo de Juiz de Direito, em 04-06-2006; e em **(III)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/CE, em maio de 2006.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: *"No território de um certo Município encontra-se instalado um estabelecimento pertencente à União cujas atividades são sujeitas à fiscalização sanitária municipal. Pelos atos fiscalizatórios, assim exercidos, pretende o Município em questão promover a cobrança junto à União. Quanto à referida pretensão é correto afirmar que se mostra inviabilizada, posto que sendo o imóvel pertencente à União encontra-se amparado pela imunidade recíproca que veda a cobrança de tributos entre os entes tributantes".*

Trata-se da imunidade intergovernamental recíproca, assim nomeada por Sacha Calmon Navarro Coêlho[22], como a mais antiga exoneração tributária, tendo surgido com a 1ª Constituição Republicana de 1891 (art. 10, § 1º), por iniciativa de Ruy Barbosa, que, sob a influência do constitucionalismo norte-americano, deliberou inserir em seu anteprojeto a proibição expressa à tributação, por meio de imposto, entre as pessoas políticas.

Posteriormente, todas as Constituições Federais passaram a trazer uma disposição em seus textos, com aperfeiçoamentos redacionais, afeta ao preceito proibitivo da incidência de impostos que viessem a ser exigidos mutuamente entre as entidades impositoras, quais sejam, União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

O elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se ao **princípio federativo** (art. 60, § 4º, I, CF), como cláusula pétrea, à luz do postulado da indissolubilidade do pacto federativo, que prevê uma "convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro"[23].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo, em 04-09-2005: *"A imunidade recíproca do art. 150, VI, 'a', da CF/88 é decorrência do princípio da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado e pela autonomia dos Municípios".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 2408-2009: *"O princípio que visa preservar a arrecadação tributária de forma harmônica entre*

as três entidades políticas e a coexistência autônoma e independente dessas entidades é o princípio da imunidade recíproca".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Con-trole Externo do TCE/AC (Especialidade: Direito), em 26-04-2009: *"O princípio da imunidade recíproca é decorrência lógica do princípio federativo e visa assegurar a autonomia dos entes políticos".*

Com efeito, o preceito imunitório visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação do desempenho dos órgãos públicos[24], que devem coexistir em clima de preservadas harmonia e autonomia, ratificando axiologicamente o federalismo de equilíbrio (ou de cooperação)[25], ou, na expressão utilizada pelos alemães, a "lealdade mútua federal", segundo a qual "os entes devem agir amigavelmente"[26].

Como é cediço, o princípio federativo indica que existe mais de uma esfera de poder dentro do mesmo território, dele decorrendo a indissolubilidade do pacto federativo.

É bastante crível a ideia segundo a qual, ainda que não estivesse contemplada tal imunidade em norma expressa, a imunidade recíproca defluiria logicamente do equilíbrio federativo, irradiando-lhe assim o timbre de uma norma ontologicamente imunizante.

No plano classificatório, a imunidade recíproca pode ser delineada como: **(a)** imunidade subjetiva ou pessoal, uma vez outorgada em função da condição de certas pessoas, no caso, as pessoas políticas de direito público interno[27]; e **(b)** imunidade ontológica (ou implícita[28]), uma vez decorrente da força dos princípios que edificam o texto constitucional, revelando-se uma consequência necessária destes[29]. No caso, a imunidade recíproca é ontológica por ser extraível do princípio da capacidade contributiva, que falta às pessoas políticas, bem como do princípio federativo[30].

Para a eminente tributarista Regina Helena Costa, a imunidade recíproca, tida como "a mais importante das imunidades tributárias"[31], fundamenta-se em dois pilares[32]: **(I)** supremacia do interesse público sobre o privado; **(II)** **ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"A imunidade tributária recíproca não diz respeito à falta de capacidade contributiva das pessoas políticas de Direito Público interno".*

Quanto a este último fundamento, é cediço que, na Federação, as pessoas políticas são iguais, uma vez ausente a capacidade contributiva, porquanto seus recursos destinam-se à prestação de serviços públicos. Sua influência sobre a imunidade recíproca há de ser destacada, porém em caráter subsidiário[33].

Nessa esteira, o Ministro relator Maurício Corrêa, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n. 174.808, citando Paulo de Barros Carvalho[34], referiu-se à imunidade recíproca como "uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios".

De fato, os entes políticos apresentam-se, reflexamente, parificados, e não hierarquizados. Essa forma de organização das entidades, uma perante outra, tende a

rechaçar a cobrança mútua do imposto, porquanto este gravame, como exação unilateral, presume um poder de sujeição que une aquele que o exige àquele de quem se cobra, refletindo uma postura genuflexa inconciliável com a estrutura de parificação imposta pelo pacto federativo.

Nesse diapasão, afastada estará a mútua cobrança de **impostos**[35], exclusivamente, permanecendo, pelo menos, em tese, a cobrança recíproca dos demais tributos, v.g., as taxas, as contribuições de melhoria.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: *"No território de um certo Município, encontra-se instalado um estabelecimento pertencente à União, cujas atividades são sujeitas à fiscalização sanitária municipal. Pelos atos fiscalizatórios, assim exercidos, pretende o Município em questão promover a cobrança de uma taxa junto à União. Quanto à referida pretensão, é possível afirmar que é viável, podendo o Município exigir taxa em razão do exercício regular do poder de polícia".*
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Jurídico do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da Prefeitura de São Carlos/SP, em 25-012009: *"Sobre a imunidade recíproca, impede-se que os entes tributantes instituam tributos de qualquer espécie sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros".*
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 24º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 0303-2002: *"A imunidade tributária recíproca entre União, Estados, DF e Municípios – garantia da federação – abrange todas as espécies tributárias".*

Segundo Regina Helena Costa[36], "não há, à evidência, impedimento à exigência de taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais". Argumenta-se que a normal cobrança das taxas justifica-se pelo fato de que este gravame não se rege pelo princípio da capacidade contributiva.

Quanto à contribuição de melhoria, deve haver a normal incidência, ficando o campo desonerativo afeto à eventual isenção (art. 177, I, CTN). Os empréstimos compulsórios, se instituídos na forma de impostos, deverão avocar a imunidade[37]. Por fim, "a instituição das contribuições não encontra óbices nas imunidades recíprocas"[38]. Exemplos: não deve haver a incidência de IPTU sobre a propriedade de prédio da União, porém sustentável será a exigibilidade de uma taxa municipal de lixo; não deve haver a incidência de IR sobre o acréscimo patrimonial de prefeitura municipal, porém sustentável será a exigibilidade de uma taxa federal de fiscalização etc.

Observe adiante as assertivas consideradas **corretas**, colhidas de provas de concursos públicos, estando afetas à não incidência do IPTU sobre a propriedade de bem imóvel pertencente a ente público federal ou estadual:

a) **"A imunidade recíproca veda a instituição do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana sobre imóvel de propriedade da União".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Paraná, para o cargo de Juiz de Direito, em 27-04-2008.

b) **"O prédio de propriedade do Estado, onde funciona uma escola pública, não está sujeito à incidência do imposto sobre propriedade predial e**

territorial urbana (IPTU) por força da imunidade tributária recíproca".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo, em abril de 2007.
> **Observação:** item semelhante, versando sobre "a imunidade de imóvel do Estado quanto ao IPTU", foi solicitado em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009.

Urge destacar que a presente alínea, adstrita à imunidade recíproca, a par de outros comandos – **(I)** a alínea "c" e **(II)** os parágrafos 2º e 4º do próprio art. 150 da CF – menciona um rol classificatório de impostos, haurido do CTN (arts. 19 a 73), segundo o qual a imunidade abrangeria tão somente impostos sobre **patrimônio, renda e serviços**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal – São Paulo/SP, em janeiro de 2007: "*A Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda, os serviços e a produção, uns dos outros".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado Jr. da Petrobras, em 18-05-2008: *"Adotando a classificação dos impostos estabelecida no CTN, não se enquadram, na categoria de 'Impostos sobre o Patrimônio e a Renda', o IPI, o ISS, o ICMS".*

Nessa medida, o dispositivo, literalmente interpretado, alcançaria vários impostos, quais sejam: o Imposto sobre Grandes Fortunas, o **ITR**, o ITCMD, o IPVA, o IPTU, o ITBI, o IR e o ISS. A contrario sensu, abrir-se-iam, entretanto, para a incidência, e.g., os "impostos sobre o comércio exterior" (impostos de importação e exportação), além dos "impostos sobre a produção e circulação" (ICMS, IPI e IOF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado Jr. da Petrobras, em 18-05-2008: *"Adotando a classificação dos impostos estabelecida no CTN, enquadra-se, na categoria de 'Impostos sobre o Patrimônio e a Renda', o ITR".*

A doutrina[39] não se mostra seduzida quanto à adoção dessa limitada dimensão exonerativa, que reduz a abrangência da benesse constitucional, impondo-se a incidência de um imposto aqui e a desoneração de outro acolá. Como assevera Aliomar Baleeiro, "a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário"[40].

O STF, seguindo a mesma trilha crítica dessa restritiva exegese, houve por bem dar ao mencionado rol classificatório uma interpretação lata ou ampliativa, desconsiderando a inócua[41] classificação do CTN e afastando quaisquer impostos que possam onerar economicamente as finanças da entidade impositora, albergada pela regra imunizante. Sendo assim, não incidirão, v.g., o imposto de importação sobre máquinas importadas por Município, nem mesmo o **IOF** nas operações financeiras realizadas por Município.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina, para o cargo de Procurador do Estado do Paraná, em 1803-2007: *“Conforme jurisprudência do STF, os Estados e Municípios estão imunes ao pagamento do ‘Imposto sobre Operações Financeiras’ sobre suas aplicações financeiras”.*

Observe os entendimentos jurisprudenciais:

EMENTA: A proibição constante do art. 150, VI, “a”, da CF/88 (“(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir imposto sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”) impede a cobrança do IOF nas operações financeiras realizadas pelos Municípios. Precedente: AgRg n. 172.890 (STF, RE n. 196.415-PR, 2ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 21-05-96) (Grifo nosso)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, “c”. I. Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. Precedentes do STF. III. R.E. não conhecido. (RE 203.755/ES, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 17-09-1996; ver, também, o RE n. 193.969)

Impende destacar que o tema da interpretação do rol classificatório “impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços” já foi objeto de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), órgão do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que aprecia os recursos quando há divergência entre as Turmas, por diversas vezes, acatando a amplitude da imunidade. Note:

EMENTA: IMUNIDADE. FUNDAÇÃO PÚBLICA. A imunidade do artigo 150, inciso VI, “a” e § 2º da Constituição Federal, alcança os Impostos de Importação e sobre Produtos Industrializados, vez que a significação do termo patrimônio não é o contido na classificação do imposto adotada pelo CTN, mas sim a do art. 47 do Código Civil, que congrega o conjunto normativo do art. 110 do próprio CTN. (Ac. da 3ª T. da CSRF n. 03-02.853 rel. Designado Cons. Nilton Luiz Bartoli, j. 2408-1998, DOU I 06-08-1999, p. 12)

4.1.2 Imunidade das entidades autárquicas e fundacionais

A imunidade recíproca, prevista na alínea “a”, deve ser analisada com a leitura concomitante do § 2º do art. 150 da CF. Observe-o:

§ 2º. A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas **decorrentes**. (Grifo nosso)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de Salvador/BA, em 2006: *“A imunidade constitucional recíproca, em que os entes da Federação não podem instituir determinados impostos uns dos outros, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.*

Observação: item semelhante foi solicitado em: **(I)** prova realizada no 173º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2000; **(II)** prova realizada pela Vunesp, para os cargos de Procurador do Município e Procurador do Instituto de Previdência Municipal, em 11-03-2000.

Tal dispositivo, afastando a incidência de impostos, impõe uma extensão da imunidade intergovernamental às autarquias e fundações públicas, federais, estaduais ou

municipais, que desempenham atividades próprias da soberania, em razão da personalidade jurídica de direito público de que são possuidoras, em plena homenagem ao caráter ontológico da imunidade recíproca[42].

Frise-se que o tema tem sido exaustivamente solicitado em provas de concursos públicos, conforme se nota nas assertivas **corretas**, adiante reproduzidas:

a) **"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar impostos sobre o patrimônio e a renda das autarquias, tão somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 18-11-2001.

b) **"A fundação pública mantenedora da Universidade de Brasília não tem imunidade tributária em relação à taxa de limpeza pública instituída pelo Distrito Federal".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Seguro Social com Formação em Direito, em 16-03-2008.

c) **"A vedação de ser cobrado imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços entre as pessoas jurídicas de direito público interno, detentoras do poder de instituir e cobrar tributos, caracteriza a imunidade recíproca e se aplica às autarquias federais, estaduais, do Distrito Federal e Municípios".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de Santos/SP, em 2005.

d) **"A chamada 'imunidade recíproca', que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, também é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/SE, em 2005.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal.

A inclusão das entidades mencionadas no texto constitucional se deu em datas diferentes: as autarquias entraram com a EC n. 18/65, enquanto as fundações vieram com a recente Carta Magna de 1988. Não obstante, as autarquias já desfrutavam de proteção implícita, conforme se nota na antiga Súmula n. 73 do STF (13-12-1963): "A imunidade das autarquias, implicitamente contida no Art. 31, V, 'a', da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais".

É importante destacar que, para Maria Sylvia Zanella Di Pietro[43], a autarquia é "a

pessoa jurídica de direito público, criada por lei, com capacidade de autoadministração, para o desempenho de serviço público descentralizado, mediante controle administrativo exercido nos limites da lei".

Com relação às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, destacam-se, conceitualmente, segundo Dirley da Cunha Jr.[44], como "pessoa jurídica de direito público, integrante da Administração Pública Indireta, criada pelo Estado para a prestação de certos serviços públicos típicos, consistente num patrimônio público personalizado e regido por normas de direito público, afetado à consecução de um determinado fim público". É corrente na doutrina a afirmação de que as fundações de direito público não se distinguem das autarquias, uma vez que ambas possuem o mesmo regime jurídico. No caso, teremos as "autarquias fundacionais", contrapondo-se às autarquias propriamente ditas ("autarquias corporativas")[45].

Nesse momento, é igualmente oportuno fazer-se menção às chamadas **autarquias de regime especial**.

Temos defendido que a imunidade recíproca deve, naturalmente, ser-lhes extensível, conquanto o tema seja de raro tratamento na doutrina.

Na condição de autarquias de regime especial, devemos incluir as Agências Reguladoras e as Agências Executivas, sem embargo das Associações Públicas – se estas adotarem personalidade jurídica de direito público, consoante o art. 1º, § 1º, da Lei n. 11.107/2005.

Note os conceitos:

I. Agência Executiva: a Lei n. 9.649, de 27 de maio de 1998, autorizou o Poder Executivo a qualificar, por decreto presidencial específico, como **agência executiva**, a autarquia ou fundação pública que houvesse celebrado **contrato de gestão** com o respectivo ministério supervisor, para o fim de cumprir objetivos e metas com ele acertados, ou seja, no desempenho de atividades e serviços exclusivos do Estado. Portanto, as **agências executivas** são, sempre e efetivamente, integrantes da Administração Pública. Não constituem entidades novas na estrutura formal da Administração Pública, mas, sim, uma qualificação especial que poderá ser conferida pelo Poder Público;

II. Agência reguladora: é entidade administrativa com alto grau de especialização técnica, integrante da estrutura formal da Administração Pública. É instituída sob a forma de autarquia em regime especial, com a função de regular um setor específico de atividade econômica, ou de intervir de forma geral nas relações jurídicas decorrentes dessa atividade. Além disso, deve atuar com a maior independência possível perante o Poder Executivo e com imparcialidade em relação às partes interessadas (Estado, setores regulados e sociedade).

Frise-se que não existe nenhuma regra em nosso ordenamento, nem mesmo implícita, que permita levar à conclusão de que as agências reguladoras somente possam atuar sobre setores que envolvam prestação de serviços públicos, concedidos ou não.

Ademais, somente duas agências reguladoras encontram fundamento expresso, embora indireto, na Constituição: a ANATEL e a ANP. É que a Constituição, após as

Emendas Constitucionais n. 8 e 9, passou a prever, relativamente ao setor de telecomunicações e ao setor petrolífero, a instituição de um "órgão regulador". Ora, exatamente a ANP é um excelente exemplo de agência reguladora "cujo objeto de fiscalização ou regulação não é uma atividade considerada como de serviço público". O setor petrolífero, área objeto de regulação pela ANP, enquadra-se como atividade econômica em sentido estrito, e não de prestação de serviços públicos.

Como exemplos de Agências Reguladoras, temos: Agência Nacional das Águas (ANA); Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL); Agência Nacional do Cinema (ANCINE); Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL); Agência Nacional do Petróleo (ANP); Agência Nacional dos Transportes Aquaviários (ANTAQ); Agência Nacional dos Transportes Terrestres (ANTT); Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS); Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA);

III. Associação pública: o consórcio público, como uma associação pública, terá personalidade jurídica de direito público e, portanto, estará sujeito ao regime de direito público. A corroborar a tese exposta, vale notar a alteração do art. 41, IV, do Código Civil Brasileiro, o qual lista as pessoas jurídicas de direito público interno, entre elas, "as autarquias, inclusive as associações públicas". Por conseguinte, as associações públicas deverão ser submetidas ao mesmo regime jurídico das autarquias, qual seja, o regime de direito público.

Ao lado disso, poderão os consórcios públicos adotar personalidade jurídica de direito privado, bastando o atendimento dos requisitos da legislação civil (Lei n. 11.107/05; art. 6º, II). Por lógica, a decorrência natural seria a aplicação integral do regime de direito privado. Contudo, o § 2º do art. 6º da citada Lei excepciona essa sistemática, aliás, de forma acertada, ao determinar que "no caso de se revestir de personalidade jurídica de direito privado, o consórcio público observará as normas de direito público no que concerne à realização de licitação, celebração de contratos, prestação de contas e admissão de pessoal, que será regido (sic) pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT".

Por fim, registre-se que a Lei mencionada trouxe ainda a possibilidade de que o consórcio público seja integrado por entes federativos de níveis distintos. Assim, num mesmo consórcio, poderão estar presentes União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Posto isso, acreditamos que a imunidade recíproca deve, naturalmente, ser extensível às autarquias de regime especial, entre as quais se destacam as Agências Reguladoras e as Agências Executivas, sem embargo das Associações Públicas, quando se revestirem da personalidade jurídica de direito público.

Nesse passo, ainda quanto ao § 2º do art. 150 da CF, destacam-se duas importantes informações, as quais merecem bastante cautela do estudioso:

1. Condição prevista no art. 150, § 2º, parte final, CF: há uma **condição** prevista na parte final do **§ 2º do art. 150 da CF**, o que torna a exoneração condicionada, e não "absoluta".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo do TCE/AC (Especialidade: Direito), em 26-04-2009: *"A imunidade tributária recíproca alcança a União, os estados, os municípios e o Distrito Federal e é extensiva às autarquias e às fundações instituídas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes".*

Observação: item muito semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Analista do Ministério Público do Estado de Sergipe – MPE/SE (Especialidade: Direito), em abril de 2009.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"A imunidade tributária recíproca abrange as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, com relação ao seu patrimônio, renda e serviços, ainda que não vinculados às suas finalidades essenciais, nem delas decorrentes, porquanto se tratam de pessoas jurídicas de direito público interno".*

Observação: item muito semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Advogado do CREA/SP, em 23-11-2008.

Note-a:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 2º. A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (Grifo nosso)

É que a entidade autárquica ou fundacional, para fruir a imunidade, **deve cumprir a finalidade essencial ou alguma que dela decorra**.

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/PI, em 21-10-2007: "*A imunidade recíproca aplica-se totalmente ao patrimônio, à renda e aos serviços dos entes da administração direta, independentemente da natureza das atividades por eles desenvolvidas".*

Sendo assim, quando se menciona, na parte final do comando, a expressão "finalidades essenciais" – e "finalidades decorrentes das essenciais" –, tem-se uma cláusula que "vem objetivar essa imunidade tipicamente pessoal"[46], alcançando-se os serviços, patrimônio e a renda, ou seja, "tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional da autarquia"[47].

Tal condição – é bom frisar – não veio assinalada na alínea "a", o que dá a este parágrafo uma menor abrangência do que aquela prevista para esta alínea, afeta às pessoas políticas.

A propósito, entende-se que "finalidade essencial" liga-se ao intento inerente à própria natureza da entidade autárquica ou fundacional, enquanto a "finalidade decorrente da essencial" se traduz no objetivo relacionado com o propósito principal da entidade, guardando com este certa correspondência.

Posto isso, é possível afirmar-se, pelo menos em tese, que deve incidir o IPTU sobre prédio pertencente a uma autarquia federal que não seja utilizado para a consecução dos precípuos objetivos autárquicos; ou mesmo, que deve incidir o IPTU sobre o terreno

baldio de propriedade de autarquia. Note o entendimento jurisprudencial[48]:

> **EMENTA:** IMUNIDADE FISCAL. AUTARQUIAS. (...) Assim, são devidos tributos municipais sobre terreno baldio de propriedade de autarquia. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 98.382/MG, 2ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 12-11-1982)

Em 2007, o STF (AgR-RE 357.175, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª T., j. em 23-10-2007) houve por bem afastar a imunidade tributária (IPTU) referente a terreno vago de entidade de assistência social (União Espírita Mineira), na cidade de Belo Horizonte. Por sua vez, em 2013, a Corte Suprema enfrentou a hipótese no âmbito das entidades educacionais (art. 150, VI, "c", CF) – um imóvel vago, sem edificação, pertencente à Fundação Getúlio Vargas (FGV), na cidade de São Paulo –, ratificando o entendimento recorrente:

> **EMENTA:** IMUNIDADE – INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO – IMÓVEIS LOCADOS E NÃO EDIFICADOS – INEXISTÊNCIA. Consoante dispõe o artigo 150, § 4º, da Constituição Federal, as instituições de educação apenas gozam de imunidade quando o patrimônio, a renda e os serviços estão relacionados a finalidades essenciais da entidade. Imóveis locados e lotes não edificados ficam sujeitos ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. (AgR-AI 661.713, rel. Min. Dias Toffoli, rel. p/ ac. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. em 19-03-2013) (Grifos nossos)

Em tempo, frise-se que o ônus da prova da não afetação do bem imóvel com o propósito autárquico recai sobre a entidade impositora que deseja tributar. Esta é a visão atual do STJ:

> **EMENTA:** O ônus de provar que o imóvel não está afetado à destinação compatível com os objetivos e finalidades institucionais de entidade autárquica recai sobre o ente tributante que pretenda, mediante afastamento da imunidade tributária prevista no § 2º do art. 150 da CF, cobrar IPTU sobre o referido imóvel. Isso porque, conforme orientação jurisprudencial predominante no STJ,presume-s e que o imóvel de entidade autárquica está afetado à destinação compatível com seus objetivos e finalidades institucionais. Precedentes citados: AgRg no REsp 1.233.942-RJ, 1ª T.; e AgRg no AREsp 236.545-MG, 2ª T. (AgRg no AREsp 304.126-RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 13-8-2013)

Posto isso, **"a chamada 'imunidade recíproca' estende-se às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público quanto à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007.

2. O art. 150, § 2º, CF e as empresas públicas e as sociedades de economia mista: as empresas públicas e as sociedades de economia mista serão, por natural exclusão, **certeiros destinatários de impostos**. É demasiado previsível que tais pessoas jurídicas transitem nos testes de concursos públicos, no intuito de aferirem a capacidade de memorização do candidato, que deve associar a imunidade recíproca apenas às pessoas jurídicas de direito público, a saber, às autarquias e às fundações públicas.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: "Constitui norma comum e inerente ao regime jurídico das autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista a imunidade tributária

garantida pela Constituição, relativa aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços".

Observe a seguir alguns exemplos de assertivas **incorretas**, em que se pretende iludir o concursando com a prenunciada troca de pessoas jurídicas:

a) **"A vedação de ser cobrado imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços entre as pessoas jurídicas de direito público interno, detentoras do poder de instituir e cobrar tributos, caracteriza uma das formas de limitação do poder de tributar e abrange as autarquias e empresas públicas de qualquer esfera governamental".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de Santos/SP, em 2005.
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/PI, em 21-10-2007.

b) **"As sociedades de economia mista estão albergadas pela imunidade tributária recíproca das entidades públicas concernentes a patrimônio, renda ou serviços uns dos outros".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região, no XII Concurso, para o cargo de Juiz Federal Substituto.

c) **"A vedação de ser cobrado imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços entre as pessoas jurídicas de direito público interno, detentoras do poder de instituir e cobrar tributos, caracteriza uma limitação relativa ao poder de tributar e abrange, tão somente, as autarquias, fundações públicas e sociedades de economia mista".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de Santos/SP, em 2005.

De fato, se o legislador constituinte excluiu da incidência tributária tão somente as autarquias e as fundações públicas – "entes verdadeiramente públicos, que se integram à estrutura política do país"[49] –, é de fácil constatação que haverá normal incidência sobre as empresas públicas e as sociedades de economia mista, uma vez que **"estas não gozam de imunidade tributária"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/CE, em maio de 2006.

Quanto à sociedade de economia mista, a incidência já se consagrara no STF, conforme se nota na **Súmula n. 76** (13-12-1963): "As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do Art. 31, V, 'a', Constituição Federal".

Não obstante, as autarquias já desfrutavam de proteção implícita, conforme se nota na antiga **Súmula n. 73** do STF (13-12-1963): "A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, 'a', da Constituição Federal, abrange tributos

estaduais e municipais".

Ademais, não é estranha a irradiação da incidência tributária sobre as "excluídas" **empresas públicas e sociedades de economia mista**, uma vez que são detentoras de personalidade jurídica de direito privado e, como tal, não se tornam merecedoras do manto protetor da regra imunizante. À guisa de exemplificação, a Caixa Econômica Federal, uma empresa pública, deve recolher o IPTU sobre a propriedade dos bens imóveis dedicados às agências bancárias, além dos demais tributos. Cite-se, em tempo, o didático item, colhido de questão de concurso público, em que se indica a incidência de uma taxa sobre esta empresa pública:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"Não gozam de imunidade tributária as empresas públicas e sociedades de economia mista".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal: "*A imunidade recíproca prevista no art.150, VI, 'a', da Constituição alcança apenas os impostos e estende-se às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como às empresas estatais prestadoras de serviços públicos no que se refere ao patrimônio e à renda ou aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou deles decorrentes".*

"O Município de Portos está cobrando a taxa de licença para localização e funcionamento de agência da Caixa Econômica Federal, porque esta como qualquer outro tipo de estabelecimento, não pode vir a instalar-se em zona vedada pela Lei de Zoneamento local, devendo o referido Município adotar as medidas exigidas pelas posturas municipais. Nesse caso, a cobrança dessa taxa é legítima, porque a Caixa Econômica Federal também está sujeita ao poder de polícia administrativa do Município".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Advogado Júnior/CEF, em julho de 2004.

Desse modo, a imunidade recíproca não alcança todas as pessoas que compõem a administração pública indireta. Vale dizer que se trata de imunidade tributária que **"não é extensiva às pessoas que compõem a administração pública indireta no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de sua atividade econômica"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/SE, em 2005.

Frise-se, todavia, que o STF tem entendido que certas empresas públicas, executoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, avocarão o beneplácito constitucional, uma vez que se mostram como "'longa manus' das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar"[50]. Vale dizer que **"empresas públicas prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória pelo Estado gozam de imunidade tributária recíproca, não devendo pagar impostos sobre seus patrimônios, rendas e serviços, mesmo que estes estejam vinculados às suas finalidades essenciais"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o

Exame de Ordem – Seccionais da Região Nordeste, em 09-04-2006.

Sendo assim, tais entidades, com características sobremodo peculiares, revestem-se da indumentária de autarquias, com estas se assemelhando em demasia.

O posicionamento cristalizou-se, no Pretório Excelso, em 22 de junho de 2004, em emblemático julgado (RE n. 407.099/RS), de relatoria do Ministro Carlos Velloso, afeto à **Empresa de Correios e Telégrafos** (ECT), ou seja, uma empresa pública que se dedica ao serviço postal e ao correio aéreo (art. 21, X, CF), desempenhando nítidas atividades dotadas de estatalidade, consideradas, verdadeiramente, "serviços públicos próprios da União, em regime de exclusividade, assim como o patrimônio da empresa, que é patrimônio da União"[51].

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Estado do Paraná, em 2008: *"O STF tem entendido que a imunidade recíproca, aplicável à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é extensível à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, ainda que esta seja empresa pública".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"Segundo entendimento consolidado no STF, a imunidade tributária recíproca se estende à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), por se tratar de empresa pública prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 0511-2006: *"A ECT, tendo em vista sua condição de empresa pública federal, com natureza de direito privado e que explora atividade econômica, não se beneficia da imunidade recíproca prevista na Constituição Federal".*

Nesse julgado, houve por bem o STF separar as "empresas públicas prestadoras de serviços públicos" das "empresas públicas como instrumento de participação do Estado na economia". Observe a ementa:

> **EMENTA:** A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado (...) Com base nesse entendimento, a Turma reformou acórdão do TRF da 4ª Região que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às empresas públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art. 12 do Decreto-Lei 509/69 garanta o citado benefício à ECT. (...) Salientou-se, ademais, a distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público.(...) (RE 407.099/RS, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 22-06-2004) (Grifo nosso)

Entretanto, mostra-se evidente o fato de que a ECT, cada vez mais, tem desempenhado papéis próprios da iniciativa privada, o que coloca em xeque o irrestrito alcance da jurisprudência em análise. Por esse motivo, houve por bem o Cespe/UnB quando falou em necessária "ponderação" a ser feita no caso concreto. Observe o interessante item de concurso:

> **"Ainda que se entenda possível conceder à ECT o benefício da imunidade recíproca, há que se realizar ponderação quanto à espécie de patrimônio, renda e serviços protegidos por essa imunidade tributária recíproca, ante o fato de essa pessoa jurídica executar, também, serviços que, inequivocamente, não**

são públicos nem se inserem na categoria de serviços postais".

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 05-11-2006.

Não obstante, é importante destacar que, em 28 de fevereiro de 2013, o STF (Pleno) finalizou uma questão pendente, com Repercussão Geral (RE 601.392), na qual se discutia a possível incidência de ISS sobre serviços não tipicamente postais, prestados em regime de concorrência pelos Correios. Em apertada votação, marcada por polêmica, o STF estendeu a manutenção da imunidade tributária, já prevista para os serviços prestados em regime de monopólio, para os serviços não tipicamente postais.

Curiosamente, em fevereiro de 2007, o STF, na Ação Cautelar n. 1.550-2, movida pela Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia (**CAERD**) – uma sociedade de economia mista prestadora de serviço público de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) – contra o Município de Guajará-Mirim, entendeu que a imunidade recíproca deveria alcançar a autora da Ação, sob a mesma linha argumentativa utilizada para a extensão da imunidade recíproca aos Correios.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/PI, em 21-10-2007: *"Note o excerto oferecido pela Banca Examinadora: [A requerente ressalta que este STF possui jurisprudência assentada no sentido de que empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviço público estão abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, 'a', Constituição – imunidade recíproca. Aduz, ainda, que não pode haver incidência do IPTU devido ao fato de que a CAERD não é proprietária dos bens que ocupa e administra, possuindo apenas cessão de uso, concedida por Estado da Federação. (STF. Informativo jurisprudência n. 456, com adaptações)]. Relativamente à vedação tratada no texto acima, que é parte de pronunciamento do STF quanto ao pedido da empresa de fornecimento de água de um Estado da Federação, estende-se às sociedades de economia mista por força de construção jurisprudencial".*

Aliás, segundo Roque Antonio Carrazza[52], citado no acórdão, "as empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são tão imunes aos impostos quanto as próprias pessoas políticas, a elas se aplicando, destarte, o princípio da imunidade recíproca".

O Ministro Gilmar Mendes, relator do processo, comentando a decisão contra a qual foi ajuizada a ação, manifestou-se da seguinte forma: "(...) o acórdão objeto do recurso extraordinário parece claramente afrontar jurisprudência desta Corte firmada no julgamento do RE 407.099/2004 (...) e a CAERD, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, está abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, 'a', da Constituição".

Fazendo referência à doutrina abalizada[53], o eminente julgador demonstra que às empresas estatais prestadoras de serviços públicos não se aplica a vedação do art. 150, § 3º, do texto constitucional – a ser detalhado em tópico ulterior –, mas, sim, a imunidade recíproca.

No presente caso, a CAERD não desempenha atividade econômica, própria das empresas privadas, porquanto está a cumprir as metas das políticas de saneamento do

Poder Público, ou seja, um munus público-estatal, tendente à execução de uma atividade-obrigação do Estado, qual seja, o saneamento básico.

Por fim, em agosto de 2007, o STF estendeu a imunidade recíproca à INFRAERO, afastando-lhe a incidência do ISS do Município de Salvador. Acompanhe a didática ementa do julgado:

> **EMENTA:** INFRAERO. EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCACIONADA A EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE INFRAESTRUTURA AEROPORTUÁRIA. MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, "C") (...) CRIAÇÃO DA INFRAERO COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO (LEI N. 5.862/1972). CONSEQUENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA PÚBLICA, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "A"). O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA INFRAERO, EM FACE DO ISS, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL (...). A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infraestrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Consequente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela Infraero na prestação dos serviços públicos de infraestrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O alto significado político-jurídico da imunidade tributária recíproca, que representa verdadeira garantia institucional de preservação do sistema federativo. (...) Inaplicabilidade, à Infraero, da regra inscrita no art. 150, § 3º, da Constituição. A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da Infraero), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos. (RE-AgR 363.412/BA, 2ª T., rel. Min. Celso de Mello, j. 07-08-2007)

Em 31 de maio de 2010, o Ministro Luiz Fux, julgando questão análoga, ligada à exigência do ISS do Município de Vitória/ES sobre a INFRAERO, demonstrou que o STJ estava propenso a acompanhar o STF. Note um pequeno trecho da ementa:

> **EMENTA:** (...) 1. As sociedades de economia mista e empresas públicas que prestam serviços públicos em caráter de exclusividade devem receber o mesmo tratamento conferido às autarquias, eis que, de forma reflexa, integram o conceito de Fazenda Pública. Precedente do STF. 2. A INFRAERO foi criada pela Lei n. 5.862/72, sob a forma de empresa pública, tendo por objeto implantar e administrar a infraestrutura aeroportuária, serviço público que, nos termos do art. 21, XII, alínea "c", da CF, é de competência exclusiva da União Federal. 3. Por se tratar de empresa pública que presta serviço público em caráter de exclusividade, está abrangida pela imunidade recíproca, sendo vedado ao Município cobrar imposto sobre os serviços prestados visando o atendimento da finalidade para a qual foi criada. (...)" (REsp 1.190.088, rel. Min. Luiz Fux, j. 31-05-2010)

Mais recentemente, presenciaram-se dois casos no STF, ligados à possível imunidade de impostos para sociedades de economia mista. Um deles se referiu ao IPTU exigível sobre o patrimônio imobiliário da CODESP (Companhia Docas do Estado de São Paulo), uma sociedade incumbida de executar, como atividade-fim, em virtude de sua específica destinação institucional, serviços de administração de porto marítimo – uma matéria sob reserva constitucional de monopólio estatal (art. 21, XII, "f", CF). Observe a ementa:

EMENTA: CODESP – (...) POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO – OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA – CODESP COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO – CONSEQUENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA GOVERNAMENTAL, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "a") – O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA CODESP, EM FACE DO IPTU, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL – DOUTRINA, JURISPRUDÊNCIA e PRECEDENTES DO STF – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS. A CODESP, que é sociedade de economia mista, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de administração de porto marítimo constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação insti-tucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "f", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral, inclusive o dos Municípios. – Consequente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do IPTU referente às atividades executadas pela CODESP na prestação dos serviços públicos de administração de porto marítimo e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. (...) (ED-ED no RE 265.749, rel. Min. Celso de Mello, 2ª T., j. em 28-06-2011)

O outro caso se referiu à exigência de impostos estaduais pelo Rio Grande do Sul de quatro entidades hospitalares – a saber, Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A., Hospital Cristo Redentor S.A., Hospital Fêmina S.A. e Grupo Hospital Conceição S.A. (GHC) –, que se apresentavam como sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, com capital social majoritariamente estatal. Observe a ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da CF). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro. 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea "a" do inciso VI do art. 150 da CF. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral. (RE 580.264, rel. Min. Joaquim Barbosa; rel. p/ Ac. Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, j. em 16-12-2010, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO)

Em ambos os casos, prevaleceu a imunidade, homenageando-se as razões até aqui expendidas.

Frise-se que, em 3 de junho de 2013, o Relator do RE 610.517/RJ, Ministro Celso de Mello, proferiu decisão monocrática estendendo a imunidade tributária recíproca, no âmbito do ISS, à Casa da Moeda do Brasil (CMB). Tal empresa estatal mostra-se como uma empresa pública federal, dedicada à execução de serviços de emissão de moeda, sob a outorga da União, a quem foi constitucionalmente deferido, em regime de monopólio, o indigitado encargo (art. 21, VII, CF). Daí não remanescer dúvida de que tal empresa governamental é delegatária de serviço público e, ipso facto, prestadora de típico serviço público, titularizando interesses públicos. O presente decisum corrobora, salvo posterior juízo, a linha de entendimento adotada pela Corte Suprema para casos assemelhados, e.g., Correios, INFRAERO, CAERD e CODESP.

Em idêntica trilha, em 23 de outubro de 2013, o Relator da ACO 2.243/DF, Ministro Dias Toffoli, concedeu a antecipação dos efeitos da tutela para reconhecer à Companhia de Saneamento de Alagoas (CASAL) a imunidade tributária quanto a impostos. A entidade – prestadora de serviço público essencial de abastecimento de água e tratamento de esgoto, fora da livre exploração e concorrência – é uma sociedade de economia mista, todavia o Estado de Alagoas detém sobre ela uma participação acionária de 99%, revestindo-a de estatalidade.

Diante do exposto, entendemos que as **empresas públicas** e as sociedades de economia mista deverão recolher os impostos, como regra, ressalvado o caso de desempenharem atividades na função exclusiva de Estado, o que lhes assegura os efeitos protetores da **imunidade recíproca**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, no Exame de Ordem Unificado/OAB, em 26-09-2010: *"A Cia. de Limpeza do Município de Trás os Montes, empresa pública municipal, vendeu um imóvel de sua titularidade situado na Rua Dois, da quadra 23, localizado no n. 06. Neste caso, o novo proprietário fica obrigado a pagar todos os tributos (IPTU e ITBI) que recaiam sobre o bem".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008: *"As imunidades recíprocas vedam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros, e são extensivas aos Correios e à Infraero".*

4.1.3 A imunidade recíproca e os impostos indiretos

É cediço que os impostos diretos não devem incidir sobre os entes públicos[54], por força do manto protetor da norma imunizante. Essa é a razão por que não haverá, por exemplo, a incidência de IPTU sobre a propriedade de bem imóvel da União, de IPVA sobre a propriedade de veículo automotor de Município, ou, mesmo, de IR sobre a remessa de juros para o exterior, feita por Estado-membro, em virtude de contrato de mútuo (ver Emb-RE n. 79.157/PR, Pleno, rel. Min. Leitão de Abreu, j. 30-08-1979).

De outra banda, é igualmente sabido que a relação entre a imunidade recíproca e os impostos indiretos é de todo intrincada.

Há décadas, a questão da imunidade recíproca perante os tributos indiretos (ICMS e IPI, basicamente) se apresenta assaz tormentosa. Sua solução depende da maneira como se observa o fenômeno da repercussão tributária nos ditos impostos indiretos, atribuindo-se-lhe relevância jurídica ou relevância econômica.

Como é cediço, o fenômeno da repercussão tributária (ou traslação) envolve dois contribuintes, no âmbito dos impostos indiretos: o contribuinte de direito (de jure) e o contribuinte de fato (de facto). Aquele procede à recolha do imposto, diante da realização do fato gerador; este absorve o impacto da imposição tributária.

No estudo da matéria, destacam-se **dois** métodos interpretativos:

1ª Interpretação de cunho substancial: esta interpretação privilegia o fenômeno

da repercussão tributária na dimensão econômica, havendo a incidência tributária de acordo com a localização do ente político, como contribuinte de direito ou como contribuinte de fato.

Quem a defende – Aliomar Baleeiro, Geraldo Ataliba e outros – vislumbra a repercussão tributária na perspectiva exclusivamente econômica, despida de conteúdo jurídico. Note o esquema gráfico:

Interpretação de Cunho Substancial	
Se o ente político se apresenta como (...)	
(...) Contribuinte de Direito	INCIDE
(...) Contribuinte de Fato	NÃO INCIDE

2ª Interpretação de cunho formal: esta interpretação não privilegia o fenômeno da repercussão tributária na perspectiva econômica, mas a considera, ao contrário e com exclusivismo, na dimensão jurídica. Na verdade, se a dimensão jurídica não fosse crível, a própria Carta Magna não teria tratado de institutos jurídicos que avocam a relevância jurídica, quais sejam, o princípio da não cumulatividade, o princípio da seletividade, entre outros.

Nesse modo de ver, a figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídico-tributária. Desponta, apenas, o contribuinte de direito, como verdadeiro e único integrante de tal relação.

Portanto, quem a defende – Regina Helena Costa[55], Paulo de Barros Carvalho[56], José Marcos Domingues de Oliveira[57] e Bilac Pinto – vislumbra a repercussão tributária na perspectiva exclusivamente jurídica, despida de conteúdo econômico. Note o esquema gráfico:

Interpretação de Cunho Formal	
Se o ente político se apresenta como (...)	
(...) Contribuinte de Direito	NÃO INCIDE
(...) Contribuinte de Fato	INCIDE

Em análise menos atenta, poder-se-ia assegurar que uma exegese razoável seria aquela que afasta todo tipo de imposto, independentemente de haver a presença de contribuinte de fato e/ou contribuinte de direito, em homenagem ao caráter ontológico da norma desonerativa, que prima pela ausência de capacidade contributiva dos entes políticos[58].

Em análise mais acurada, notar-se-á que a jurisprudência, de há muito, vem adotando uma interpretação bastante abrangente, no tratamento específico dos impostos indiretos, optando pela desoneração.

> **EMENTA:** IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMPORTAÇÃO DE "BOLSAS PARA COLETA DE SANGUE". A imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido. (RE 243.807/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15-02-2000; ver, ainda, o AgRg no AI n. 378.454/SP, 2ª T., rel. Min. Maurício Corrêa, j. 15-02-2000) (Grifo nosso)

A bem da verdade, o julgado acima não consegue revelar a oscilação de entendimento afeta ao tema, no STF. É que a **1ª Turma** entendia que o imposto indireto (ICMS) **deveria incidir**, pois seu ônus seria suportado pelo adquirente (contribuinte de fato), e não pela pessoa política alienante (entidade imune), prestigiando-se, assim, a interpretação de cunho formal. Já a **2ª Turma**, reiteradamente, posicionava-se pela **não incidência tributária**, entendendo que o imposto estaria onerando o patrimônio, a receita ou os serviços da entidade imune, em homenagem à interpretação de cunho substancial.

A divergência foi resolvida no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.251-SP, de relatoria da eminente Ministra Ellen Gracie, com julgamento em 26-02-2003. O Pleno do STF decidiu, por maioria, que a imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da CF aplica-se às operações de vendas de mercadorias fabricadas por entidades imunes, **impedindo a incidência de ICMS**, desde que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade. Exemplo: entidade beneficente que procede à venda de produtos variados em bazares filantrópicos não deverá ser alvo de incidência de ICMS.

A orientação adotada acima foi reiterada pelo Pleno do STF, nos Embargos de Divergência nos Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário n. 186.175-SP, de relatoria da eminente Ministra Ellen Gracie, com julgamento em 23-08-2006, conforme se nota da ementa:

> **EMENTA:** O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.

Uma importante questão que se apresenta bastante problemática liga-se à possível suscitação da imunidade recíproca nos casos de aquisição de bens por entidades imunes. Este tema será tratado no tópico seguinte.

4.1.3.1 A aquisição de bens por entidades imunes e os impostos indiretos

De início, impende revelar que tem prevalecido, no plano jurisprudencial, a interpretação de cunho formal do fenômeno da repercussão tributária. Nessa medida, nas operações de vendas de bens por entidade imune, prevalecerá a imunidade tributária; nas operações de aquisição de bens, deverá haver a normal incidência do gravame.

Entende-se que deve haver a incidência quando a entidade política se coloca como contribuinte de fato, adquirindo o bem, pois tal entidade-compradora não estaria pagando o tributo, mas o preço do bem adquirido. O tributo é devido pela empresa-alienante, colocada, por lei, na condição de contribuinte de direito, o único ocupante do polo passivo da relação jurídico-tributária.

Tal raciocínio pode ser extraído do recorrente caso afeto à incidência de ICMS sobre energia elétrica consumida por entidade política. Exemplo: uma concessionária presta o serviço de fornecimento de energia elétrica (ou de telefonia) e se coloca na condição de contribuinte de direito do ICMS, devido nessas operações, ao Estado-membro. O ente político (Município, por exemplo) ostenta a condição de contribuinte de fato, pois é a

entidade destinatária dos serviços, devendo pagar o preço do serviço, fixado por ato governamental, no qual está embutido o ICMS. Entende-se que o valor pago refere-se ao preço do serviço, e não ao imposto. A repercussão se define neste caso em uma "regra jurídica", com fundamento jurídico, e não em função das leis de mercado. Portanto, não cabe a alegação, por parte do Município, da imunidade recíproca, incidindo-se normalmente o gravame. Da mesma forma, viabiliza-se a restituição do gravame, com base no art. 166 do CTN, pois fácil será a verificação da transferência do encargo. A propósito, na restituição, pode a concessionária tomar a iniciativa de devolver ao usuário o valor tributário excedente, retificando-se as faturas, e, após, com a prova disso, pedir a restituição do que se pagou indevidamente. É o entendimento prevalecente no STF.

O STF, de há muito, adota esse modo de ver, entendendo desimportante a condição de "contribuinte de fato", possivelmente ocupada pelo ente imune.

Observe os entendimentos jurisprudenciais:

I. Em 1971: EMENTA: IMPOSTO DE CONSUMO, ATUALMENTE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMUNIDADE RECÍPROCA DAS ENTIDADES PÚBLICAS. Tal imunidade não afasta a incidência desse imposto na aquisição de mercadorias por aquelas entidades, porque, no caso, a relação jurídico-tributária é estranha à entidade pública, visto que a relação é formada pelo Fisco e o responsável legal pelo imposto ou vendedor da mercadoria. (RE 67.814/SP, 2ª T., rel. Min. Antonio Neder, j. 22-11-1971)

II. Em 1972: EMENTA: IMPOSTO DE CONSUMO SOBRE MERCADORIA VENDIDA A COMPRADOR COM IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Se a lei menciona, como contribuinte do imposto de consumo, o vendedor da mercadoria, não enseja a imunidade tributária, a que se referem o art. 31, V, "a", da Constituição de 1946 e o art. 20, III, "a", da Constituição de 1967, e o fato de ser essa mercadoria vendida à União, Estado ou Município, porque o contribuinte, no caso, não é qualquer dessas entidades, mas o vendedor, que é pessoa jurídico-privada. Recurso não provido. (RE 69.117/SP, 1ª T., rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 31-10-1972)

III. Em 1974: EMENTA: 1. CONSTITUIÇÃO DE 1967, art. 20, III, "a". Imunidade tributária recíproca outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno. Não se estende à pessoa ou entidade privada que venda mercadoria àquelas outras. Não importa saber qual seja o contribuinte de fato, nem é relevante a repercussão; no caso, o direito é concedido tão somente à entidade pública indicada no texto constitucional. 2. Recurso extraordinário provido. (RE 78.623/SP, 2ª T., rel. Min. Antonio Neder, j. 17-06-1974)

Regina Helena Costa[59] relata que, no passado, sobre o tema da imunidade recíproca e os impostos indiretos, houve notáveis debates, travados no STF, entre os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto, defensores de opiniões diametralmente opostas.

Sob a égide da Carta Magna de 1946, entendeu o STF, durante muitos anos, que deveria prevalecer a teoria da repercussão, em sua dimensão econômica, prestigiando-se a interpretação de cunho substancial. Assim, se o ente público figurasse na condição de contribuinte de fato, como adquirente de mercadoria de terceiros, não haveria tributo a ser pago. Observe algumas ementas ratificadoras do entendimento:

I. Em 1967: EMENTA: Sendo o imposto de consumo eminentemente indireto, que recai, afinal, sobre o comprador, de seu pagamento estão isentas as Caixas Econômicas, que gozam de imunidade tributária, em face do art. 2º, parágrafo único, do Dec. n. 24.427, de 19-06-1934, revigorado pelo Dec. n. 8.555, de 26-12-1945. Recurso ordinário provido. (RMS 17.380/SP, 1ª T., rel. Min. Barros Monteiro, j. 13-11-1967)

II. Em 1968: EMENTA: IMPOSTO DE CONSUMO. PREFEITURA COMPRADORA DE PRODUTOS DESTINADOS EXCLUSIVAMENTE AO SEU SERVIÇO. IMUNIDADE. REPERCUSSÃO FISCAL. 1. Indevido o tributo, em razão da imunidade constitucional (CF de 1946, art. 31, V, "a"). (...) (RMS 19.000/SP, 1ª T., rel. Min. Victor Nunes, j. 1706-1968) **(Observação:** ver, ainda: RMS 16.627/MG, 1ª T., rel. Min. Barros Monteiro, j. 24-10-1967; RE 68.215, 2ª T.,

rel. Min. Themístocles Cavalcanti, j. 08-05-1969)

Em consequência desse pensamento, que desfrutou de prestígio à época, o ministro Aliomar Baleeiro, no RE n. 68.450-SP, concluiu que o ente público poderia se opor ao pagamento do imposto quando figurasse como contribuinte de fato[60]. Para o eminente tributarista, importava saber quem iria ter o patrimônio mutilado pelo imposto[61]. Note a ementa:

> **Em 1969: EMENTA:** IMUNIDADE RECÍPROCA. As unidades administrativas, imunes à tributação, e as empresas beneficiadas por isenção de todos os impostos federais podem, através de mandado de segurança ou outro remédio judicial idôneo, opor-se ao pagamento do imposto de consumo, exigido de fabricantes ou outros contribuintes "de jure" pelos fornecimentos que lhes façam. (RE 68.450/SP, 1ª T., rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04-12-1969)

De modo oposto, o ministro do STF, Bilac Pinto, relatou acórdão que se tornou célebre e paradigmático – o RE n. 68.741-SP, em 1970 –, entendendo que a figura do contribuinte de fato era estranha à relação tributária, não podendo alegar, a seu favor, a imunidade tributária. Observe a ementa:

> **EMENTA:** IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE DE IURE E O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. Não é possível opor à forma jurídica a realidade econômica para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida na lei. O contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode alegar, a seu favor, a imunidade recíproca. (RE 68.741/SP, 2ª T., rel. Min. Bilac Pinto, j. 28-09-1970)

Portanto, para Bilac Pinto, não se podia opor à forma jurídica a realidade econômica – como desejava Baleeiro, no bojo da interpretação econômica da repercussão tributária –, porquanto a relação tributária se estabelecia unicamente entre o poder tributante e o contribuinte "de direito" (ou responsável), nos termos da lei, prescindindo-se do binômio conceitual "contribuinte de direito versus contribuinte de fato".

O curioso é que o entendimento de Bilac Pinto sinalizou uma evolução no entendimento jurisprudencial do STF, que passou então a adotar a tese inversa[62], avocando para a repercussão tributária uma interpretação de cunho formal, ou seja, admitindo a incidência dos impostos indiretos nas compras de bens por entidades políticas imunes.

Urge destacar que, em 1976, foi elaborada no STF a **Súmula n. 591**, que vem ao encontro do entendimento acima chancelado: "A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do IPI".

Observa-se que o teor da súmula impõe que a **entidade compradora**, ainda que imune, na condição de pessoa política – ou qualquer outra entidade imune, constante das demais alíneas, v.g., templos, entidades beneficentes etc. –, não o será nas aquisições de bens de vendedores ("produtores", na dicção da súmula, à luz do fato gerador do IPI), quando se colocarem como contribuintes do imposto, recaindo sobre eles o ônus tributário.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Paraná, para o cargo de Juiz de Direito, em 27-04-2008: *"A imunidade recíproca veda a instituição do imposto sobre produtos industrializados sobre os automóveis adquiridos por instituições de assistência social, sem fins lucrativos"*.

Note o pontual comentário de Paulo de Barros Carvalho[63]:

"Problema surge no instante em que se traz ao debate a aplicabilidade da regra que imuniza a impostos cujo encargo econômico seja transferido a terceiros... Predomina a orientação no sentido de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que os efeitos econômicos iriam beneficiar elementos estranhos ao Poder Público, refugindo do espírito da providência constitucional".

Por derradeiro, insta mencionar que, nos casos de importação de bens por entidade imune, o ICMS deverá ser afastado, à semelhança do imposto de importação, uma vez que o importador (v.g., um órgão da União) se apresenta como contribuinte (art. 4º, parágrafo único, I, da LC n. 87/96), não havendo que se falar em repercussão tributária[64].

4.1.4 Análise do art. 150, § 3º, da Carta Magna

Existem alguns casos em que a imunidade recíproca deixa de ser aplicável. São eles:

a) patrimônio, renda ou serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de **preços ou tarifas** pelo usuário;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Secretaria Municipal da Administração – São Paulo/SP, para os cargos de Procurador do Município e Procurador do Instituto de Previdência Muni-cipal, em 11-03-2000: *"A imunidade recíproca é extensiva às pessoas políticas que prestem serviços públicos remunerados por preços ou tarifas".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007.

b) os imóveis imunes objeto de contrato de compromisso irrevogável e irretratável de compra e venda.

Ambos decorrem do art. 150, § 3º, da Carta Magna. Observe o comando constitucional:

Art. 150. (...)

§ 3º. As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

As atenuações à imunidade recíproca acima descritas almejam coibir a utilização fraudulenta da imunidade.

A parte inicial do § 3º faz menção ao possível elo entre a imunidade recíproca e a exploração de pessoas políticas de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Se há o interesse de uma pessoa política em explorar atividade econômica, é natural que o faça valendo-se de empresa pública ou sociedade de economia mista, e não por intermédio do próprio órgão público, sob pena de se ter uma deturpação das atividades típicas de Estado, que se contrapõem, na essência, ao **intento lucrativo**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em janeiro de 2008: *"As autarquias e as fundações públicas gozam de imunidade em relação aos impostos sobre a renda, patrimônio e produção, vinculados à exploração de suas atividades econômicas".*

O dispositivo em estudo quer evitar a simbiose entre Estado, em sua função precípua, e a atividade econômica – uma união perigosa que poderia gerar uma concorrência desleal com a iniciativa privada.

Em outra dimensão, diz-se que o Estado, se desejoso de explorar atividade econômica, deve despir-se da indumentária de "Estado", conferida pelo direito público, e se colocar de modo parificado, perante os particulares, em relação isonômica.

É importante frisar que as empresas concessionárias podem ser bem enquadradas na exceção prevista no § 3º do art. 150, na medida em que executam serviços públicos de acordo com regras privadas, ou seja, promovem investimentos à custa de seu patrimônio e zelam pela boa execução do serviço, mediante contraprestação ou pagamento de tarifas pelo usuário, na busca do lucro, que lhe é assegurado por via contratual[65].

É curioso perceber que, no sistema constitucional de 1934 (art. 17, X), as concessionárias de serviço público desfrutavam da imunidade recíproca, em criticável generosidade da interpretação, provocando efeitos perversos, o que foi corrigido, por comando proibitivo, no texto constitucional de 1937 (art. 32, parágrafo único)[66].

No mesmo sentido, segue Celso Antonio Bandeira de Mello[67], que afirma:

> "As empresas estatais, conquanto prestadoras de serviços públicos, quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço não se beneficiam da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal – onde se proíbe que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituam impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. É que o § 3º do mesmo artigo é explícito em excluir, em tais casos, a incidência da referida imunidade. Ora, como ditas empresas operam mediante as referidas contraprestações, salvo em hipóteses incomuns nas quais inexistam, ficarão ao largo do aludido dispositivo protetor".

Sendo assim, conquanto o regime aplicado à prestação do serviço público concedido seja o público, de outra banda, o regime remuneratório do **concessionário** será o tarifário (art. 175, III, da CF). Tal situação impede que o regime tributário, a que se submete o concessionário, seja inibitório de qualquer imunidade ex vi do art. 150, § 3º, da Constituição Federal.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de Santos/SP, em 2005: *"A vedação de ser cobrado imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços entre as pessoas jurídicas de direito público interno, detentoras do poder de instituir e cobrar tributos, caracteriza o não exercício da competência tributária e se aplica a todas as autarquias, fundações públicas e concessionárias de serviços públicos".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 177º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2005: *"O princípio da imunidade recíproca não beneficia, em regra os concessionários de serviços públicos, nem as empresas públicas e sociedades de economia mista".*

Por sua vez, a parte final do § 3º faz referência à ligação da imunidade recíproca com a não exoneração do promitente comprador da obrigação de pagar imposto

relativamente ao bem imóvel.

O compromisso irretratável de compra e venda é um contrato mediante o qual o proprietário do imóvel (promitente vendedor) se compromete a aliená-lo a uma pessoa (promitente comprador) de maneira irrevogável. O contrato dá a este um direito real de aquisição de coisa alheia, mas não transfere a propriedade, o que será feito a posteriori, ao final do contrato. Como enfatiza Ricardo Lobo Torres[68], "o imóvel prometido à venda, embora ainda pertença ao domínio do ente público, tendo em vista que a promessa é apenas um pré-contrato que não transfere a propriedade, fica sujeito a impostos (...)".

Feita a demarcação conceitual, torna-se possível perceber aonde o legislador constituinte pretendeu chegar com tal preceptivo: é sabido que uma pessoa que firma um compromisso irretratável de compra e venda com um ente imune não tem a propriedade do bem, o que alcançará com o término do contrato. Todavia, possui sobre o bem, desde então, o direito real de aquisição de coisa alheia, e isso, segundo o dispositivo constitucional, já é bastante para impor-lhe o dever de recolher os impostos incidentes sobre este bem imóvel, v.g., o IPTU, ainda que a propriedade se mantenha com a entidade imune.

A bem da verdade, mesmo antes da Carta Magna de 1988, a jurisprudência do STF já acolhia como **válida a tributação do imóvel objeto de compromisso irretratável de compra e venda**, conforme se nota nas antigas súmulas adiante destacadas: **(1) Súmula n. 75**, de 13-12-1963, em que "sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos que é encargo do comprador"; e **(2) Súmula n. 583**, de 15-12-1976, segundo a qual o "promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: "*Acerca do instituto da imunidade genérica, conforme disciplina constitucional, é correto afirmar que exonera o promitente comprador de imóvel de propriedade de pessoa jurídica da administração direta ou indireta, da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel*".

Curiosamente, é importante frisar que o STF havia hesitado em se posicionar dessa forma[69]. De início, elaborou a **Súmula n. 74**, que impunha a manutenção da imunidade ("O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais"). Essa Súmula, no entanto, foi revogada, conforme se vê no acórdão do RE n. 69.781, cuja ementa segue abaixo:

> **EMENTA:** IMPOSTO PREDIAL. 1. Se pelo art. 34 do vigente CTN o contribuinte de tal imposto não é somente o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, não mais vigora a Súmula n. 74, segundo a qual o imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais. 2. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 69.781/SP, Pleno, rel. Min. Barros Monteiro, j. 26-11-1970)

4.1.5 Imunidade tributária de cartórios

A nosso ver, as serventias notariais e registrais não gozam de imunidade tributária, devendo assumir os encargos tributários que lhe são pertinentes: ISS e outros tributos,

v.g., taxa de alvará etc.

A atividade de notário e registrador não é típica de servidores públicos, e as serventias extrajudiciais, mantidas pelo poder público, não constituem órgãos públicos. Os titulares dessas serventias, enquanto delegados de função pública, são particulares em colaboração com a Administração, ou seja, particulares alheios à intimidade do aparelho estatal, que acabam praticando atividades próprias do Poder Público. Nesse passo, os notários e registradores se desincumbem dessas atividades sob regime próprio, privado, desvinculado do regime a que se submetem os serviços públicos prestados diretamente pelo Estado, pelos próprios servidores públicos. Estes não se confundem, portanto, com os titulares das serventias.

Como se sabe, a imunidade recíproca não abrange as empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias e sociedades controladas direta ou indiretamente pelo poder público, nem agentes privados delegatários de serviços públicos (concessionários, permissionários e autorizatários).

Nesse passo, a Lei Complementar n. 116/03, em sua lista anexa, aponta como tributáveis, em seu item 21 e subitem 21.1., os serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Observe:

> Lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. (...)
> 21 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.
> 21.01 – Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.

Portanto, as municipalidades, ao exigirem o ISS, fazem-no à luz da prestação de serviços em regime de direito privado, que são remunerados pelo Estado, sob a forma de repasses àqueles que os executam – os titulares das serventias.

Não obstante, a celeuma ganhou expressivo viço, principalmente, após a confirmação pelo **STF** da natureza tributária das custas e emolumentos, como verdadeiras "taxas".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-04-2009: *"Em relação ao Sistema Tributário Nacional e à jurisprudência do STF, o STF firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais não possuem natureza tributária, uma vez que não se enquadram em nenhuma das espécies tributárias previstas na CF".*

A situação, todavia, merece detalhamentos que devem, desde já, afastar as conclusões equivocadas, reafirmando nossa convicção tendente à defesa da incidência tributária na presente situação. Passemos a fazê-los:

É fato que as serventias extrajudiciais, instituídas pelo Poder Público para o desempenho de funções técnico-administrativas, destinadas a "garantir a publicidade, a autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos" (Lei n. 8.935/94, art. 1º), acabam exercendo uma parcela da autoridade estatal (do poder certificante) e desempenhando função eminentemente pública. Frise-se, outrossim, que executam sua atividade, buscando-se o lucro, o que evidencia o seu inequívoco caráter privado, em pura delegação, na dicção do art. 236 da Carta Magna:

> Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

Sendo assim, o notário e o registrador não são os titulares do tributo, mas apenas do repasse dos valores pagos pelo público ao ente tributante. Em melhor explicação: a taxa serve para remunerar, a título de contraprestação, os serviços notariais e registrais prestados direta ou indiretamente pelo Estado-membro ou Distrito Federal, o que o torna titular do tributo, e não os notários ou registradores.

O montante exigível a título de taxa ingressa nos cofres do Estado-membro ou do Distrito Federal, cabendo aos notários apenas uma parcela das taxas (emolumentos e custas), cobradas das pessoas que tomam os serviços em referência.

Fácil é notar que a taxa, decorrente de relação jurídico-tributária não se confunde com a remuneração do notário, que deflui do caráter econômico-privado da realização das atividades públicas que lhe foram delegadas, em plena relação de mercado.

Enquanto a taxa é cobrada no regime jurídico de direito público, os notários se remuneram a partir de repasses, prestando serviços sob sua conta e risco econômico, amealhando lucros e suportando eventuais prejuízos, no bojo de uma relação contratual, própria dos serviços que ensejam o ISS, conforme dispõe o § 3º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003, ainda que o pagamento do preço ou tarifa não seja feito pelo usuário final do serviço, mas pelo próprio Estado-membro delegante.

> Art. 1º, § 3º. O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Além disso, a situação encaixa-se perfeitamente no § 3º do art. 150 da Carta Magna, in verbis:

> § 3º. As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

É patente, assim, a inaplicabilidade da imunidade recíproca aos particulares que prestam serviços públicos, pelo fato de que tal serviço não é prestado pela pessoa política, mas em nome próprio do concessionário, por sua conta e risco, mediante remuneração lucrativa. Segue-se daí que não é o Estado que está sendo tributado, mas o particular. Ademais, não é convincente o argumento de que há ausência de capacidade econômica, em razão do caráter lucrativo da prestação do serviço.

Impende ressaltar, nesse diapasão, que a imunidade não se aproveita aos particulares, mas tão somente às entidades tributantes, como pessoas jurídicas de direito público, no exercício de suas precípuas atividades. Além disso, privilegiar uma concessão administrativa, caracterizada pela assunção do risco do negócio pelo concessionário, atenuado pela percepção do montante contraprestacional tributário, tendente à obtenção do equilíbrio financeiro, é promover benefício desarrazoado e discriminatório.

Desse modo, havendo a prestação do serviço por agente delegatário de caráter privado, não há qualquer inconstitucionalidade na exigência do ISS, o que, em tese, poderia ocorrer se o serviço fosse prestado diretamente pelo Estado, ensejando uma

remuneração integral por taxa, sem qualquer possibilidade de obtenção de lucro ou superávit. De fato, não há como compatibilizar o pleito da imunidade tributária com a atividade que almeja lucro, em ambiente de risco de negócio, com gestão econômica em caráter privado.

O tema foi objeto de análise pelo STF, na **ADIn n. 3.089**, em que a maioria dos ministros julgou no sentido de reconhecer a constitucionalidade da incidência do ISS sobre os serviços de registros públicos. Observe a ementa:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"Na ADI 3.089, DJE de 1º.08.08, o Supremo Tribunal Federal inclinou-se pela orientação de que os serviços de registros públicos, notariais e cartorários, embora públicos, não são imunes ao ISSQN".*

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, "a" e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente. (ADI n. 3.089/DF, Pleno, rel. Min. Carlos Britto, rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 13-02-2008) (Grifo nosso)

Não obstante o nosso modo de ver, que rima com a linha de pensamento adotada pelo STF, em epígrafe demonstrada, urge trazermos à baila a linha argumentativa "pró-cartório", que, pretendendo provar a inconstitucionalidade in genere dos itens 21 e 21.1 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, clama pelo afastamento da incidência tributária, a par da defesa da prevalência da imunidade recíproca. Em apertada síntese, destacam-se dois argumentos principais:

1. as atividades registrais, cartorárias e notariais, exercidas sob delegação estatal, conservam sua natureza jurídica pública, e, segundo a jurisprudência do STF, as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos. Sendo assim, a atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime estrito de direito público (ver ADI-MC n. 1.378/ES, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 30-11-1995). Portanto, é inconstitucional a cobrança do ISS

sobre serviços notariais e registrais porque não há como incidir imposto sobre os referidos serviços, que já são remunerados mediante taxa;

2. na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003 se incluem, nos termos do § 3º do seu art. 1º, tão somente os serviços públicos delegados para fins de exploração econômica mediante a cobrança de "preços", que têm na tarifa a sua unidade de medida, daí por que, embora previstos no subitem 21.01 da referida Lista, as atividades registrais, cartorárias e notariais não são alcançadas pelo ISS. Aliás, tais serviços, prestados pelos registradores públicos e notários, não têm o lucro como meta principal, mas, sim, a eficiente prestação dos serviços a eles delegados, tanto que são objeto de contraprestação por "emolumentos" (legítimas "taxas"), e regulados e fiscalizados pelo Poder Judiciário (art. 236, § 1º, da CF).

É imperioso registrar que tais argumentos são deveras sedutores, a ponto de terem contagiado favoravelmente o entendimento do STJ, que, na esteira do voto do ministro Francisco Falcão, entendeu que deve prevalecer a não incidência tributária. Note a demarcação dos entendimentos naquela Corte:

I. Em 09-08-2005: EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. SERVIÇOS CARTORÁRIOS, NOTARIAIS E DE REGISTRO PÚBLICO. NATUREZA PÚBLICA. ART. 236 DA CF/88. IMUNIDADE RECÍPROCA. EMOLUMENTOS. CARÁTER DE TAXA. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 105, INCISO III, ALÍNEA "C", DA CARTA MAGNA. (...) II – Os serviços cartorários, notariais e de registro público não sofrem a incidência do ISS, porquanto são essencialmente serviços públicos, prestados sob delegação de poder, a teor do art. 236 da CF/88, sendo que a referida tributação fere o princípio da imunidade recíproca, estampada no art. 150, inciso VI, da Carta Magna. III – Ademais, incabível a cobrança do aludido tributo, sob pena de ocorrência de bitributação, eis que os emolumentos exigidos pelos cartórios servem como contraprestação dos serviços públicos prestados, caracterizando-se como taxa. Precedentes do STF: ADC n. 5 MC/DF, rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 19-09-2003 e ADI n. 1.444/PR, rel. Min. Sydney Sanches, DJ de 11-04-2003. IV – Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, provido. (REsp n. 612.780/RO, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 09-08-2005) (Grifo nosso);

II. Em 19-02-2008: reiterou-se o entendimento em epígrafe no REsp n. 101.2491/GO, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 19-02-2008.

Diante do exposto – e à luz da visão prevalescente no STF –, entendemos que a imunidade tributária aos cartórios, além dos vícios acima apresentados, veicula inequívoco discrime desarrazoado, implicando a concessão de um privilégio odioso, violador do princípio da isonomia tributária. Portanto, há que prevalecer a incidência do ISS.

1 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 172.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 181.

3 BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias, p. 209.

4 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 272.

5 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 167.

6 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 6. ed., p. 64.

7 DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: RT, 1988, p. 206.

8 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 113.

9 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 230.

10 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 106.

11 Ibidem, p. 107.

12 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 390.

13 V. FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Imunidade tributária. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996, p. 102.

14 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 172.

15 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 184.

16 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 152.

17 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 191. V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 160.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 178.

19 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 124.

20 Ibidem, p. 130; v. ademais, TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. v. III, p. 51.

21 V. PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. Imunidade tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 7.

22 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 259.

23 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 291.

24 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 223.

25 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 151.

26 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 296 (nota).

27 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 125.

28 Ibidem, p. 138.

29 Ibidem, p. 128; v. COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva, 3. ed., p. 74.

30 V. DERZI, Misabel Abreu Machado. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coord.). Juiz de Fora: IDENC, 2008, pp. 13-48 (p. 25).

31 COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 138.

32 Idem.

33 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 225.

34 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 185.

35 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, pp. 229 e 230.

36 COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 139.

37 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 230.

38 Idem.

39 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 148; TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a

tributação: imunidades e isonomia, pp. 202-204.

40 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 285.

41 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 232.

42 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 141.

43 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991, p. 270; v. MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 5. ed. São Paulo: RT, 1990, p. 301.

44 CUNHA JR., Dirley da. Curso de direito administrativo. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2007, p. 138.

45 Ibidem, pp. 138-139.

46 COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 141.

47 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 170.

48 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., pp. 235-236.

49 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 226.

50 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 730.

51 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos correios e telégrafos. Revista Jurídica, 288/32, p. 38.

52 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 729.

53 Nesse sentido: V. MELLO, Celso Antonio Bandeira. Curso de direito administrativo, 13. ed., p. 178; v. DALLARI, Adilson. Imunidade de estatal delegada de serviço público. Revista de Direito Tributário, n. 65, 1995, pp. 22-41; v. GRAU, Eros Roberto. Empresas estatais ou estado empresário. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira (Coord.). Curso de direito administrativo. São Paulo: RT, 1986, pp. 105-107.

54 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 233.

55 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 148.

56 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 185-186.

57 V. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Capacidade contributiva, p. 86.

58 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 153.

59 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., pp. 239-245.

60 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 287.

61 Quanto à sustentação da tese, ver BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., pp. 281-288.

62 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 233.

63 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 185.

64 V. MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2003, v. I, pp. 187-188.

65 V. JUSTEN FILHO, Marçal. Concessões de serviços públicos. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 143-144.

66 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 223.

67 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 13. ed., p. 178.

68 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 236.

69 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 227.

10

IMUNIDADE DOS TEMPLOS RELIGIOSOS

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A imunidade dos templos religiosos demarca uma norma constitucional de não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto. Não se trata de um benefício **isencional**, mas de uma exoneração de ordem constitucional, à qual se pode atribuir o rótulo de **"imunidade religiosa"**. Está, assim, prevista na alínea "b" do inciso VI do art. 150 da Carta Magna:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 135º Exame da OAB/SP, em 18-05-2008: *"A norma constitucional que veda aos entes federativos a instituição de impostos sobre templos de qualquer culto representa imunidade tributária".*

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
> VI – instituir impostos sobre:
> b) templos de qualquer culto; (...)

No plano histórico, é importante frisar, de início, que o Brasil é um país majoritariamente católico, porém laico (ou leigo), isto é, aquele que não professa uma dada "religião de Estado", dita "religião oficial".

O fato de sermos um Estado laico não significa que deixamos de ser "teístas". Como é sabido, o Brasil é laico e teísta. É que o próprio "preâmbulo" do texto constitucional faz menção à "proteção de Deus" sobre os representantes do povo brasileiro, nossos legisladores constituintes, indicando que estes partiram da premissa de que um Ser Supremo existe, sem que isso significasse uma reaproximação do Estado com a Igreja, nem mesmo com uma específica religião, porquanto no decorrer de todo o texto fundamental o constituinte "se mantém absolutamente equidistante, seguindo o princípio da neutralidade e garantindo o pluralismo religioso"[1]. Não há, portanto, conteúdo sectário na expressão mencionada, constante do "preâmbulo". Em tempo, é bom frisar que o Estado brasileiro, não obstante teísta (ou deísta), deverá respeitar tanto o teísmo como o ateísmo – opções personalíssimas do indivíduo deísta, ateu ou agnóstico.

Curiosamente, até a proclamação da República, o catolicismo era a religião oficial no Brasil, com total restrição à laicidade, consoante o art. 5º da Carta Magna de 1824, que apontava a religião "Catholica Apostolica Romana" como a "Religião do Império".

À época, toleravam-se outras liturgias, desde que o culto fosse doméstico ou particular, em casas especialmente a isso destinadas, sem jamais ser exercido o culto em locais externos. Portanto, no Brasil Imperial, prestigiava-se uma religião, a católica, com a concessão de direitos especiais, em detrimento das demais. Era uma espécie de césaro-papismo, em que a escolha de sacerdotes ou bispos dependia do aval do Imperador, o que demonstrava a simbiose entre a Igreja e o Estado.

No Brasil Republicano, a religião de Estado cedeu passo a um "Estado de religiões", ou seja, a um Estado não confessional, à semelhança da maioria dos países espalhados pelo mundo. Entretanto, à guisa de curiosidade, sabe-se que, até os dias atuais, muitos Estados mantêm-se confessionais – países em que uma única confissão religiosa é reconhecida oficialmente pelo Estado, recebendo, em certos casos, os privilégios decorrentes dessa condição. Assim, adotam como religião oficial o Islamismo (a Arábia Saudita, o Afeganistão, o Egito, o Irã, o Iraque, a Jordânia e outros); o Catolicismo (o Vaticano, a Argentina, a Costa Rica, o Peru e outros); o Budismo (a Tailândia); o Hinduísmo (o Nepal); o Protestantismo Anglicano (o Reino Unido); e o Protestantismo Luterano (a Dinamarca e a Noruega).

No plano do Direito Comparado[2], insta registrar que os países tendem a proteger e a estimular a fé dos cidadãos, afastando a tributação das igrejas e, de modo reflexo, incentivando sua proliferação.

Nos Estados Unidos, há desoneração veiculada por legislação ordinária, via instrumento de isenção, haja vista não se ter desenvolvido a teoria das imunidades; na Alemanha, as entidades religiosas são consideradas "corporações de direito público" (Constituição/49, art. 140), entretanto subsiste o "imposto eclesiástico" (Kirchensteuer), mas o Estado subvenciona as igrejas; no Uruguai (Constituição/96, art. 5º), há regra desonerativa para todos os impostos; no Chile (Constituição/81, art. 19, § 6º), os templos ficam livres de toda classe de contribuições.

Voltando ao Brasil pós-império, com a proclamação da República, passamos a ser um Estado laico, deixando de dispensar maior proteção e favoritismos ao **catolicismo** – ainda que religião majoritária –, com o propósito de tolerar, em clima harmônico, a pluralidade de religiões.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Área: Apoio Técnico e Administrativo – Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008: *"A imunidade constitucional conferida aos templos abrange apenas os imóveis de propriedade da igreja católica".*

Durante o período republicano até a Carta Magna de 1937, a intributabilidade das religiões se deu por meio de legislação ordinária e, somente após a Constituição Federal de 1946, a não incidência ganhou a estatura constitucional[3].

2 O LAICISMO NO BRASIL

Esse modo de pensar, que pode ser intitulado de laicismo ou secularismo, veio dar espaço às instituições públicas e à sociedade civil, que mantendo total independência em relação aos dogmas religiosos, tende a rechaçar, ao menos teoricamente, a ingerência direta de qualquer organização religiosa nos assuntos de Estado.

Tal pluralismo religioso, na seara das religiões, corrobora o Estado de Direito, que prima pela necessária equidistância entre o Estado e as Igrejas, servindo como "um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito"[4]. A laicidade implica que, havendo privilégio, todos os templos devem dele usufruir.

Ad argumentandum, a laicidade não se mostra como um comando definitivo, incidindo em termos absolutos à semelhança de uma "regra", na lógica do "tudo ou nada", mas, consoante a trilha conceitual de Robert Alexy, como um mandado de otimização, a ser efetivado, diante do caso concreto, no limite de sua possibilidade fática e jurídica, levando-se em conta a ponderação de princípios constitucionais.

Nesse passo, há ações estatais que dão suporte à religião, mantendo-se o limite da neutralidade do Estado, sendo consideradas legítimas, e outras que tendem a sobrepujar a tutela constitucional da laicidade.

No primeiro caso, temos a conservação de igrejas barrocas e de monumentos sacros, distribuição de cestas básicas a pessoas carentes, programa de alfabetização de adultos, além da hipótese de feriados nacionais religiosos (Natal e Páscoa).

No segundo caso, muito se tem dito sobre a presença ostensiva dos crucifixos em tribunais e órgãos públicos. Os questionamentos têm sido recorrentes. Até que ponto a legitimidade de atuação imparcial do Poder Judiciário é negativamente afetada quando os tribunais se associam a símbolos religiosos, identificando-se a um credo específico[5]? O tema, aberto para valoração, comporta opiniões variadas, ficando aqui o convite à reflexão.

Voltando à temática da desoneração da imunidade, diz-se que esta prevê a intributabilidade das religiões como um direito e garantia fundamental da pessoa, afastando dos templos os impostos, independentemente da extensão da igreja ou do seu número de adeptos.

Por derradeiro, frise-se que o elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se à **liberdade religiosa** (art. 5º, VI ao VIII, CF) e à postura de "neutralidade ou não identificação do Estado com qualquer religião" (art. 19, I, CF)[6].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"A imunidade dos templos visa a garantir a eficácia de diretriz constitucional que assegura a liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos".*

A liberdade religiosa significa que o cidadão poderá professar a fé, no culto e templo que lhe aprouverem, ou, ainda, não devotar preces a nenhuma religião, em livre escolha[7]. Para demonstrar a dimensão da liberdade religiosa no Brasil, tenho-me valido de uma máxima, em paráfrase, com certo tom jocoso: "Entre nós, brasileiros: crer ou não

crer... eis a 'opção'!"

É nesse contexto que exsurge a regra imunitória, constante do art. 150, VI, "b", CF, à luz da laicidade, cujo teor prevê a desoneração de impostos dos templos de qualquer culto.

3 A IMUNIDADE RELIGIOSA E OS IMPOSTOS

Não é demasiado relembrar que a imunidade para os templos de qualquer culto trata da desoneração de **impostos** que possam recair sobre a propriedade daqueles bens imóveis.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em janeiro de 2008: *"A imunidade dos templos de qualquer culto compreende todos os tributos relacionados com as suas finalidades essenciais".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009: *"A imunidade dos templos religiosos compreende a vedação de instituir todo e qualquer tributo".*

Nessa medida, não estão exonerados os demais **tributos**, diversos dos impostos, que terão a normal incidência, pois, "uma vez que o texto constitucional fala em 'impostos', relaciona-se ao fato de tal imunidade (...) não se aplicar 'às **taxas, à contribuição de melhoria**, às contribuições sociais ou parafiscais e aos empréstimos compulsórios'"[8].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto OPET, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura da Câmara Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Quanto aos templos e qualquer culto, poderão ser tributados em relação às taxas e contribuição de melhoria".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Com base no art. 150, VI, "b", da CF/88, aos Municípios é vedada a cobrança de contribuições de melhoria dos templos de entidades religiosas".*

Observe a ementa abaixo, colhida do RE n. 129.930/SP, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, com julgamento em 07-05-1991, afeto à ação ajuizada pela Igreja Primitiva de Jesus do Brasil contra o Sindicato dos Hospitais, Clínicas, Casas de Saúde, Laboratório de Pesquisas e Análises Clínicas e Instituições Beneficentes, Religiosas e Filantrópicas do Estado de São Paulo, visando ao afastamento da incidência de contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (art. 149 da CF).

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. IMUNIDADE. CF, 1967, ART. 21, § 2º, I, ART.19, III, "b", CF, 1988, ART. 149, ART. 150, VI, "b". I. A imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, ART. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, § 2º, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 129.930/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 07-05-1991)

Posto isso, a exoneração em tela visa afastar os impostos dos templos de qualquer culto, que se mantêm suscetíveis à tributação de outros gravames tributários[9].

4 A IMUNIDADE RELIGIOSA E OS CONCEITOS DE CULTO E TEMPLO

Para a compreensão exata do alcance da imunidade religiosa, deve o estudioso, preliminarmente, perpassar pelos conceitos de culto e templo.

Em breve incursão conceitual, seria possível afirmar que **culto** é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional.

Assim, o culto deve prestigiar a fé e os valores transcendentais que a circundam, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, além de outros pilares de nosso Estado. Com efeito, é imprescindível à seita a obediência aos valores morais e religiosos, no plano litúrgico, conectando-se a ações calcadas em bons costumes (arts. 1º, III; 3º, I e IV; 4º, II e VIII, todos da CF), sob pena do não reconhecimento da qualidade de imune.

Portanto, não se protegem seitas com inspirações atípicas, demoníacas e satânicas[10], que incitem a violência, o racismo, os sacrifícios humanos ou o fanatismo devaneador ou visionário. Vale dizer, nesse passo, que "cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam"[11].

De outra banda, o conceito de **templo** (do latim templu) detém larga amplitude semântica. A doutrina tem enfrentado dificuldades em reduzi-lo a planos cartesianos, e a prática tem mostrado uma inaudita expansão das igrejas pelo mundo, frustrando a tentativa de precisa definição do papel que tais entidades vêm ocupando na realidade hodierna.

Em resumo, pode-se afirmar que **3 (três) teorias** tentam definir o conceito de templo. Vamos denominá-las, para fins didáticos: **(I)** clássico-restritiva, **(II)** clássico-liberal e **(III)** moderna.

(I) Teoria Clássico-restritiva (Concepção do Templo-coisa): conceitua o templo como o **local** destinado à celebração do culto. Pauta-se na coisificação do templo religioso (universitas rerum, ou seja, o conjunto de coisas), que se prende, exclusivamente, ao local do culto. Exemplo: não deve haver a incidência de IPTU sobre o imóvel – ou parte dele, se o culto, v.g., ocorre no quintal ou terreiro da casa – dedicado à celebração religiosa; não deve haver a incidência de IPVA sobre o chamado templo-móvel (barcaças, caminhões, vagonetes, ônibus etc.); entre outras situações.

Como defensores dessa concepção, aproximam-se Pontes de Miranda, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entre outros[12].

(II) Teoria Clássico-liberal (Concepção do Templo-atividade): conceitua o templo como tudo aquilo que, direta ou indiretamente, viabiliza o culto. Nessa medida, desoneram-se de impostos **o local** destinado ao culto e **os anexos** deste (universitas juris, ou seja, o conjunto de relações jurídicas, afetas a direitos e deveres)[13].

Como defensores dessa concepção, aproximam-se Aliomar Baleeiro, Roque Antonio

Carrazza e Hugo de Brito Machado[14].

Note alguns didáticos exemplos na linha de defesa dessa concepção:

a) não deve haver a incidência de IPTU sobre a residência do religioso, sobre a casa ou salão paroquial, sobre o centro social, sobre todos os anexos ao templo, como nítidas pertenças do templo;

b) não deve haver a incidência de IPTU sobre o local destinado à aprendizagem da liturgia (conventos ou outras habitações de comunidades religiosas);

c) não deve haver a incidência de IPVA sobre o veículo (carro, avião, barco) utilizado pelo religioso para a realização do trabalho eclesiástico.

Para Aliomar Baleeiro[15], não se deve considerar templo "apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos".

É possível notar que as duas correntes até aqui apresentadas – a do templo-coisa e a do templo-atividade – apresentam uma característica comum: limitam a imunidade ao local do culto e ao conjunto de bens e atividades vinculadas a ele. O STF, aliás, sob a égide da Carta Magna de 1946, assim se posicionava:

> **EMENTA:** A imunidade estatuída no art. 31, v, "b", da Constituição (1946), é limitada, restrita, sendo vedado à entidade tributante lançar impostos sobre templos de qualquer culto, assim entendidos a igreja, o seu edifício, e dependências. Um lote de terreno, isolado, não se pode considerar o solo do edifício do templo. (RE 21.826/DF, 2ª T., rel. Min. Ribeiro da Costa, j. 02-07-1953)

Passemos, agora, à concepção do templo-entidade.

(III) Teoria Moderna (Concepção do Templo-entidade): conceitua o templo como **entidade**, na acepção de instituição, organização ou associação, mantenedoras do templo religioso, encaradas independentemente das coisas e pessoas objetivamente consideradas[16]. No sentido jurídico, possui acepção mais ampla que pessoa jurídica, indicando o próprio "estado de ser", a "existência", vista em si mesma.

Nessa medida, o templo-entidade extrapola, no plano conceitual, o formato da universitas rerum, destacado na teoria clássico-restritiva, e a estrutura da universitas juris, própria da concepção clássico-liberal, aproximando-se da concepção de organização religiosa, em todas as suas manifestações, na dimensão correspondente ao culto.

Curiosamente, segundo Flávio Campos[17], o texto constitucional registra o vocábulo **entidade** "exatas cinquenta e duas vezes e, em todas elas, emprega-o com este sentido de 'instituição', 'associação', 'organização'".

Como defensores dessa concepção, aproximam-se José Eduardo Soares de Melo, Marco Aurélio Greco, Celso Ribeiro Bastos, entre outros[18].

A nosso sentir, a concepção moderna tem-se mostrado a mais adequada à satisfação da problemática que circunda a tributação dos templos religiosos que, em virtude do dinamismo que tem orientado a atividade, com questões jurídicas as mais variadas possíveis, requerem do exegeta um certo desprendimento das estruturas formais, a fim

de atingir a ratio legis e propor a justiça fiscal aos casos concretos.

5 A IMUNIDADE RELIGIOSA E O ART. 150, § 4º, CF

Para uma adequada compreensão da imunidade religiosa (alínea "b"), bem como da imunidade que cerca as pessoas jurídicas da alínea "c", há de haver total compreensão do art. 150, § 4º, CF. Observe-o:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (Grifo nosso)

O grifo no dispositivo acima prenuncia a nossa preocupação com os detalhes nesse insertos. O preceptivo, de fato, requer análise detida. Em homenagem à melhor didática, sugerimos dividir a explicação em duas partes, assim organizadas:

– **O art. 150, § 4º, parte inicial, da CF: a desoneração para impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços;**
– **O art. 150, § 4º, parte final, da CF: a relação com as finalidades essenciais da entidade imune.**

Passemos à divisão textual sugerida:

5.1 O art. 150, § 4º, parte inicial, da CF: a desoneração para impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços

O art. 150, § 4º da CF registra textualmente o rol classificatório "patrimônio, renda e serviços", à semelhança da alínea "a" do inciso VI (imunidade recíproca) e do § 2º (imunidade para as autarquias e fundações públicas) do mesmo artigo, afastando-se os impostos que tendem a incidir sobre tais elementos fundantes do fato jurídico-tributário conexo ao templo religioso.

O preceptivo que desonera alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário dos templos, as rendas (decorrentes da prática do culto) e os serviços, quando vinculados a finalidades religiosas.

À guisa de exemplificação, levando-se em conta os signos "patrimônio", "renda" e "serviços", fácil é perceber que não deve haver a incidência dos seguintes impostos sobre o templo: IPTU sobre o prédio utilizado para o culto, ou sobre o convento; IPVA sobre o veículo do religioso utilizado no trabalho eclesiástico, ou sobre o chamado templo-móvel; ITBI sobre a aquisição de prédio destinado ao templo; IR sobre as doações, dízimos ou espórtulas dos fiéis, ou sobre as rendas oriundas de aplicações financeiras do templo; ISS sobre o serviço religioso (batismos e conversões); etc.

Quanto à extensão da imunidade religiosa e suas implicações patrimoniais, perante a inadimplência da entidade imune, a 5ª Turma do STJ, em dezembro de 2004, enfrentou curiosa situação: uma empresa propôs ação de despejo por falta de pagamento de aluguel devido por certa igreja. Como esta possuía apenas um imóvel apto para a penhora – e o valor dele era menor do que a dívida –, a empresa credora pediu a

penhora de parte do faturamento diário da igreja, até a quitação da dívida. No caso, a igreja se manifestou afirmando que a arrecadação do templo (a renda) é impenhorável. O STJ, de acordo com o voto do relator, o Ministro José Arnaldo da Fonseca, por sua vez, entendeu que "ainda que os templos de qualquer culto gozem da isenção tributária expressa por disposição constitucional, esta imunidade restringe-se aos tributos que recairiam sobre seus templos. As demais obrigações, como os encargos assumidos em contrato de locação, não estão abrangidas pelas normas constitucionais". Observe a ementa:

> **EMENTA:** EXECUÇÃO. CULTO RELIGIOSO. AUSÊNCIA DE BENS QUE GARANTAM A EXECUÇÃO. PENHORA DA RECEITA DIÁRIA. EXCEPCIONAL POSSIBILIDADE. As doações dos seguidores e simpatizantes do culto religioso constituem em receita da pessoa jurídica e esta deve suportar as suas obrigações, dentre elas o crédito da agravante. Ante a ausência de bens que garantam a execução, excepcionalmente, lícito é que a sua receita diária seja penhorada, em percentual que não a inviabilize, até a satisfação do crédito da exequente, procedendo-se na forma prevista no art. 678, parágrafo único, do CPC, nomeando-se administrador para a sua efetivação, observado o disposto no art. 728 do CPC. Recurso não conhecido. (REsp 692.972/SP, 5ª T., rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 16-12-2004)

5.2 O art. 150, § 4º, parte final, da CF: a relação com as finalidades essenciais da entidade imune

O art. 150, § 4º, da CF, que deve ser lido em conjunto com a alínea "b" ora estudada, em uma interpretação sistemática, dispõe que haverá desoneração sobre **"(...) patrimônio, renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades (...)"**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: "*Acerca do instituto da imunidade genérica, conforme disciplina constitucional, é correto afirmar que veda a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, compreendendo-se na vedação somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades que contempla*".
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/CE, em maio de 2006.

De início, insta frisar que a dicção do comando tem servido para corroborar a ideia de que o legislador constituinte tendeu a prestigiar a Teoria Moderna, na esteira de uma **interpretação ampliativa**, pelos seguintes motivos: **(a)** por tratar, textualmente, do vocábulo entidade, chancelando a adoção da concepção do templo-entidade; **(b)** por se referir a "rendas e serviços", e, como é sabido, o templo, em si, não os possui, mas, sim, a "entidade" que o mantém; **(c)** por mencionar algo relacionado com a finalidade essencial – e não esta em si –, o que vai ao encontro da concepção menos restritiva do conceito de "templo".

Essa exegese, dita "ampliativa" – prevalecente na doutrina brasileira –, que tende a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as "atividades essenciais", desde que se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos nas citadas atividades conexas e que não se provoque prejuízo à livre concorrência.

Esse entendimento tem sido esposado por autores respeitáveis, quais sejam: Regina

Helena Costa, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Celso Ribeiro Bastos, Ives Gandra da Silva Martins e outros[19].

Dessarte, como bem assevera Regina Helena Costa[20], "se os recursos obtidos com tais atividades são vertidos ao implemento das finalidades essenciais do templo parece difícil sustentar o não reconhecimento da exoneração tributária, já que existe relação entre a renda obtida e seus objetivos institucionais, como quer a norma contida no § 4º do art. 150". E prossegue a estimada e didática professora de Direito Tributário[21], afirmando que "é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional".

Em sentença elogiável, o magistrado Luiz Sergio Fernandes de Souza[22], decidindo com brilhantismo um caso afeto à entidade religiosa que pleiteou a imunidade tributária para IPTU, relativamente à propriedade de 94 imóveis localizados em uma mesma cidade do interior paulista, versou sobre o conceito de "atividade-fim" da entidade religiosa:

> "(...) mesmo que se admita o emprego da metonímia (utilização do sinal, templo, no lugar da coisa significada, religião, pregação, difusão do evangelho etc.), há de se ter em conta a atividade-fim da corporação religiosa e não a atividade-meio, como o são os diversos negócios mobiliários e imobiliários, ou mesmo o patrimônio não consagrado, imediatamente, à finalidade religiosa. (...) É claro que, para cumprir seus objetivos religiosos, a Igreja depende de meios. Não importa quais sejam (investimentos no mercado de capitais, concessão de rádio e televisão, investimento em imóveis, indústria, comércio etc.), certo é que, em relação a estes, não se aplica a imunidade constitucional".

A propósito, analisando-se o § 2º do art. 150 da CF, ligado à imunidade recíproca (autarquias e fundações públicas) e à parte final do § 4º do mesmo artigo, pode-se estabelecer que a imunidade tributária, no gênero, comporta duas espécies, quais sejam: **(a)** a imunidade vinculada; e **(b)** a imunidade relacionada.

a) A imunidade vinculada está prevista no art. 150, VI, "a", e § 2º, da CF, atrelando-se, assim, aos casos próprios da imunidade recíproca, quer aqueles previstos na alínea "a", quer aqueles próprios das autarquias e fundações públicas. Esta imunidade, dita "vinculada", sendo mais restrita, refere-se aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e o serviço, diretamente explorados;
b) A imunidade relacionada está prevista no art. 150, VI, "b" e "c", e § 4º, do texto constitucional, afinando-se com a imunidade religiosa e com a imunidade condicionada (alínea "c"). Esta imunidade, dita "relacionada", sendo mais ampla, refere-se aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e o serviço, direta ou indiretamente explorados.

A imunidade vinculada, exigindo aproveitamento direto do patrimônio, da renda e do serviço, abrange apenas os bens necessários para poder funcionar. Exemplo: o prédio de instalação, os bens móveis etc.

A imunidade relacionada, por sua vez, abrange também os bens de aproveitamento indireto. Exemplo: o prédio alugado a terceiros; o imóvel dedicado ao lazer etc. Sendo assim, se há um imóvel, de propriedade de entidade assistencial, locado a terceiras pessoas, com os aluguéis sendo usados como fonte de custeio para cumprir as finalidades essenciais, não se tem este bem como vinculadamente imune, mas relacionadamente imune.

Em razão da abrangência desonerativa preconizada pela Teoria Moderna, plasmada na concepção do "templo-entidade", a referida expressão – "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas" – impõe os seguintes desdobramentos interpretativos, como **requisitos elementares**:

– **1º Requisito elementar:** é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como fator determinante. Exemplo: **renda de aluguéres de prédio locado, de propriedade do templo, aplicada nos objetivos institucionais da Igreja**; renda da comercialização de objetos sacros vertida para os propósitos religiosos etc.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado do Ceará (DPG/CE), em 26-01-2008: *"O aluguel de salas localizadas em templo religioso é legal, mas as receitas das locações devem ser tributadas pelo imposto de renda".*

O reinvestimento não é só requisito necessário para fins de imunidade, mas também o é para a própria manutenção de muitos templos. Não é incomum que tais entidades religiosas venham a se manter com a ajuda caritativa ou mesmo com a renda de locações, ou seja, com o montante de que necessitam para a promoção do regular exercício do culto religioso e, ainda, da manutenção de obras assistenciais;

– **2º Requisito elementar:** é vital a inexistência de prejuízo à livre concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada. Trata-se de um critério decisivo na aferição das situações de imunidade tributária, posto que um tanto subjetivo, principalmente na precisa demarcação dos traços empresariais da atividade em análise, evitando o que o direito americano denomina "business purposes". A esse propósito, Kiyoshi Harada adverte:

"Os atos de mercancia, praticados por algumas seitas, ainda que disfarçadamente, e que contribuem para erguer rios e montanhas de dinheiro com a inocência de seus fiéis, não podem continuar à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária"[23].

Note os **exemplos**, por nós formulados, que podem ofertar o sentido de burla à livre concorrência:

Exemplo 1: Igreja Alfa, proprietária de **dezenas** de bens imóveis, locados a terceiros, questiona se deve haver a imunidade de IPTU sobre os bens a estes alugados.

A resposta tende a ser negativa, pois há que se estender a imunidade aos tais bens imóveis da Igreja Alfa, desde que se prove tratar-se a atividade correlata de uma ação ocasional, e não de uma atividade principal. É razoável a locação de uma, duas ou mais, sem a finalidade econômica (lucri faciendi causa) e uma concorrência desleal; todavia, locando-se dezenas de bens, temos dito, em tom jocoso, que este templo assumiria a feição de uma verdadeira "imobiliária celestial", não se fazendo justiça ao lhe estender a benesse constitucional, que agride a isonomia e os princípios basilares da livre concorrência (art. 170, IV c/c art. 173, § 4º, CF).

O STF analisou caso análogo. Observe a jurisprudência:

> **EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido (RE 325.822/SP, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 18-12-2002) (Grifo nosso)

O acórdão em epígrafe refere-se a uma emblemática situação, em que se discutiu a imunidade tributária dos bens imóveis da Diocese de Jales/SP, em face da correspectiva municipalidade, uma vez que esta fizera o lançamento do IPTU contra esses bens imóveis, excetuando os templos para o sagrado culto.

Entendeu a maioria dos Ministros do STF que os bens pertencentes à Diocese, quando destinados às suas finalidades essenciais, não deveriam sofrer a cobrança dos impostos, em face da proteção constitucional disposta no art. 150, VI, "b", combinada com a leitura do disposto no § 4º do art. 150 da Constituição Federal.

O STF, ainda, já se valeu do critério ora estudado em situação análoga (no RE n. 87.890/SP, 2ª Turma, rel. Min. Décio Miranda, j. 24-08-1979), decidindo que não poderia incidir o ISS sobre estacionamento explorado pelo Jockey Club de São Paulo, aberto somente aos seus membros, portanto, não aberto ao público, com exploração pela própria entidade. O Ministro Relator entendeu, no caso, que não remanescia a finalidade econômica na prestação de serviço à comunidade dos membros da associação, e que se relacionava à facilitação do comparecimento deles à sede social.

O princípio da livre concorrência, como limite à imunidade religiosa, foi analisado pelo Pleno do STF, em 15-12-1993, no julgamento da ADIN n. 939/DF, de relatoria do Ministro Sidney Sanches, no qual se afastou o IPMF das aplicações financeiras das entidades religiosas. Observe a ementa:

> **EMENTA:** DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR. IPMF (...) 2. A EC n. 3, de 17-03-1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, 'b' e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): (..) 2. – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que a garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, "a", da CF); (...)

De uma maneira ou de outra, os abusos deverão ser contidos, ressalvado o caso de correspondência fática com os objetivos institucionais do templo. Assim, continua presente e aplicável a advertência de Pontes de Miranda[24]: "(...) não criemos, com interpretações criminosas, problemas graves, que, em vez de servirem à espiritualidade, a porão em xeque e risco".

Exemplo 2: Igreja Beta, verificando o mercado de roupas, decidiu abrir uma fábrica, haja vista o êxito alcançado pelas empresas locais na mencionada atividade. Assim sendo, questiona se deve haver a imunidade de ICMS sobre a saída de mercadorias do

estabelecimento comercial.

A resposta tende a ser negativa, pois há que se estender a imunidade às mercadorias comercializadas pela Igreja Beta, desde que se prove tratar-se a atividade conexa de uma ação ocasional, a título precário, sem o cunho empresarial.

No presente caso, a referida atividade comercial ou econômica, se preponderante, poderá transformar o templo religioso em um verdadeiro "templo-empresa", provocando uma mutilação da concorrência, mediante a "blindagem" dos seus lucros com o manto da norma imunizante.

Com efeito, a imunidade deve cessar a partir do momento em que o templo passa a exercer atividade econômica em caráter empresarial, ou seja, aquela que coloque em risco o regime de livre concorrência.

Exemplo 3: Igreja Gama arrendou um terreno, localizado ao lado do templo, para uma empresa particular, a fim de que esta viesse a explorar a atividade econômica de estacionamento de veículos. Assim sendo, questiona se deve haver a imunidade quanto ao IR, relativamente à renda auferida da atividade.

A resposta dependerá da constatação, no caso concreto, da caracterização de ofensa ao princípio da livre concorrência e do necessário emprego da receita correlata no custeio das atividades-fim do templo. No problema, não ficou claro **"se os imóveis são utilizados como estacionamento, com o intuito de auferir recursos para serem utilizados no objeto social dessas entidades. Nesse caso, não remanesce dúvida de que deve subsistir a imunidade"**.

> A assertiva adaptada foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado de Sergipe, em 24-07-2005.

Nessa medida, o exemplo dado, da forma como foi apresentado, tem despertado inúmeras dúvidas entre os doutrinadores, que divergem quanto ao deslinde da questão.

De nossa parte, entendemos que somente o caso concreto ofertará todos os dados necessários ao bom desfecho da situação, porquanto não se sabe acerca da abrangência da atividade econômica – se preponderante ou não –, e, ainda, se o estacionamento é aberto ao público em geral ou se é utilizado tão somente pelos fiéis.

Sem o equacionamento dessas dúvidas, torna-se difícil situar o problema no campo da incidência ou na seara da imunidade tributária.

Diante da situação apresentada, bastante capciosa, podemos assegurar com expressiva segurança que este estacionamento, sendo utilizado apenas pelos fiéis, pagando ou não pela utilização do recinto, será palco de um caso de inequívoca imunidade, porquanto a renda é proveniente dos seguidores do templo, como pessoas integrantes da entidade[25]. Por outro lado, sendo aberto ao público, para uso coletivo, a manutenção dos efeitos da norma imunitória já se torna duvidosa.

6 A IMUNIDADE RELIGIOSA: TEMAS RELEVANTES

Entre vários temas relevantes no estudo da imunidade religiosa, escolhemos três a

serem analisados, na ordem adiante sugerida:

– A imunidade religiosa e os tributos indiretos;
– A imunidade religiosa e os cemitérios;
– A imunidade religiosa e as lojas maçônicas.

Passemos à análise:

6.1 A imunidade religiosa e os tributos indiretos

De início, impende registrar que todo o raciocínio expendido no estudo da alínea “a”, afeta à imunidade recíproca, em cotejo com os tributos indiretos, pode ser aqui aplicado, sem alterações.

Conforme se estudou na alínea precedente (ver item 4.1.3), desde 2003, quando o Pleno do STF apreciou os Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.251/SP, de relatoria da eminente Ministra Ellen Gracie, com julgamento em 26 de fevereiro daquele ano, entendeu-se que a imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Carta Magna aplicava-se às operações de vendas de mercadorias fabricadas por entidades imunes, impedindo a incidência de ICMS, com a condição de que o lucro obtido fosse vertido à consecução da finalidade precípua da entidade.

Sabe-se que a orientação adotada acima foi reiterada em 2006, pelo Pleno do STF, nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 186.175/SP, de relatoria da eminente Ministra Ellen Gracie, com julgamento em 23 de agosto daquele ano, conforme se nota da ementa:

> **EMENTA:** O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos.

A bem da verdade, a discussão, que é bem antiga, foi pacificada com a prevalência do entendimento do então Ministro do **STF**, Bilac Pinto, que relatou célebre acórdão (RE n. 68.741/SP, em 1970), entendendo que a figura do **contribuinte de fato** era estranha à relação tributária, não podendo alegar, a seu favor, a imunidade tributária.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/RJ, em 15-04-2007: *“De acordo com a atual jurisprudência do STF, a imunidade tributária recíproca abrange as hipóteses em que a pessoa jurídica de direito público interno é contribuinte de fato”.*

Assim, passou-se a não se poder opor à forma jurídica a realidade econômica – como desejava Aliomar Baleeiro, no bojo da interpretação econômica da repercussão tributária –, além de firmar a ideia de que a relação tributária se estabelecia unicamente entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos termos da lei, prescindindo-se do binômio conceitual “contribuinte de direito versus contribuinte de fato”.

Como é sabido, o entendimento de Bilac Pinto mudou a jurisprudência do STF, que começou, desde então, a adotar tal postura, ou seja, admitir a incidência dos impostos indiretos nas compras de bens por entidades políticas imunes. Em outras palavras, corroborou a interpretação de cunho formal, plasmada na análise da repercussão

tributária em uma perspectiva estritamente jurídica, e não econômica.

Em síntese, seguindo a linha de entendimento do STF, podemos assegurar: **(I) não incide** o ICMS nas operações de **vendas** de mercadorias fabricadas pelos templos (objetos sacros), com a condição de que o lucro obtido seja vertido na consecução da finalidade precípua da entidade religiosa; **(II) incide** o ICMS nas operações de **compras** de mercadorias, uma vez que na compra não se está pagando o tributo, mas o preço do bem.

6.2 A imunidade religiosa e os cemitérios

Em tempos recentes, houve relevante discussão no STF, acerca da imunidade de IPTU, relativamente à propriedade particular de um terreno no qual se localizava um cemitério privado (Cemitério Santo André S/C Ltda.), na cidade de Santo André, em São Paulo.

A proprietária do terreno interpôs o recurso extraordinário (RE n. 544.815), contestando a decisão do extinto Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, que decidiu pela incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre o bem imóvel.

A autora, em resumo, alegou que o cemitério é imune à tributação, em razão do disposto no art. 150, VI, "b", da Constituição Federal, que dispõe sobre imunidade tributária aos templos de qualquer culto. Alegou que o terreno privado, no qual se localiza um cemitério, igualmente privado, deve ser considerado como "templo de qualquer culto", para fins de imunidade tributária, porquanto, em virtude do passamento de pessoas queridas, são realizadas homenagens e ritos diante dos seus túmulos, o que dá ao ato a forma de "culto", previsto na norma constitucional.

É importante frisar, à guisa de curiosidade histórica, que o art. 72,§ 5º, da Constituição Federal de 1891 apontava para o caráter secular dos cemitérios, deixando-os livres a todos os cultos religiosos (Art. 72, § 5º: "Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis").

No entanto, o Ministro relator Joaquim Barbosa, analisando a questão, frisou alguns pontos de relevo:

(1) a propriedade imóvel pertence a uma pessoa natural e laica;

(2) o imóvel estava alugado a uma empresa privada sem qualquer vínculo com as finalidades institucionais típicas de entidade eclesiástica;

(3) o imóvel é empregado em atividade econômico-lucrativa, cujo produto não é destinado à manutenção de atividades institucionais essenciais a qualquer entidade religiosa. Para o ínclito julgador, "é inequívoco que o produto arrecadado com o pagamento dos alugueres da propriedade imóvel ou mesmo com o produto da venda ou cessão dos jazigos não se destina precipuamente à manutenção de atividades essenciais de entidade religiosa. Pelo contrário, o produto da exploração do imóvel visa ao acréscimo patrimonial do proprietário do terreno e de quem mais o explore economicamente".

Nesse ínterim, o ínclito Ministro, evitando privilegiar a exploração econômica particular, em detrimento da proteção da liberdade religiosa, rejeitou a condição de templo de qualquer culto ao terreno em análise e concluiu que não é coerente que "terrenos explorados comercialmente por entidade não eclesiástica para fins que não são necessariamente próprios à expressão da crença sejam considerados como templos". Ademais, deixou claro que "serviço funerário é atividade de interesse público, especificamente de saúde pública e de saneamento, não se tratando ontologicamente de questão de índole religiosa, pois é possível conceber a existência de doutrina mística que ignore por completo esta questão".

Em sentido contrário, na linha de defesa da necessidade de prevalência da imunidade tributária, posicionou-se o Ministro Carlos Ayres Britto, argumentando que os cemitérios estão revestidos de religiosidade e de um sentimento puro, não se devendo tributar sobre um nobre "dever" – que é o de enterrar os mortos –, nem ser complacente com "a fúria arrecadadora, com essa sanha fiscal do poder público que não respeita sequer a última morada do indivíduo". Ainda aduziu o eminente julgador que "o local do culto vale por si mesmo, nada tem a ver com a entidade que eventualmente vitalize, até economicamente, este espaço".

Frise-se que, após o voto do ministro Joaquim Barbosa, que desproveu o recurso (sendo seguido pelos ministros: Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso, Marco Aurélio e Cármen Lúcia), e o voto do Ministro Carlos Britto, que lhe deu provimento, houve pedido de vista dos autos pelo Ministro Celso de Mello.

De nossa parte, este é mais um caso em que nos mantemos à espreita da decisão definitiva do STF, sem embargo de externar, desde já, nossa opinião.

A nosso ver, acreditamos que a decisão se mostrou judiciosa, haja vista não se ter o preenchimento de qualquer um dos requisitos necessários ao reconhecimento da imunidade.

Adiante, seguem os elementos fundantes para a concessão da benesse constitucional, os quais não se mostraram presentes no caso concreto:

a) a propriedade do terreno por entidade eclesiástica: no caso, a propriedade do bem imóvel é de particular, que, locando-o a terceiro (empresa de gestão de cemitério), aufere renda com a atividade específica;

b) **a utilização do terreno "por" entidade eclesiástica e "em" atividade inerente à atividade eclesiástica:** no caso, o terreno é utilizado por entidade privada (Cemitério Santo André S/C Ltda.), em atividade divorciada dos fins eclesiásticos.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-04-2009: *"Em relação ao Sistema Tributário Nacional e à jurisprudência do STF, os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso não estão abrangidos pela imunidade tributária prevista na CF, uma vez que as normas que tratam de renúncia fiscal devem ser interpretadas restritivamente".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do

Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia constitucional da imunidade tributária sobre templos de qualquer culto".*

c) a ausência de capacidade contributiva de quem explora economicamente o bem imóvel: como se trata de propriedade particular, a capacidade econômica exsurge sem óbices, podendo-se falar em ausência de capacidade contributiva apenas se houvesse a presença de uma pessoa religiosa, como proprietária do bem em discussão;

d) o possível risco, com a tributação, à livre iniciativa e à isonomia: a tributação não promoverá qualquer desigualamento desarrazoado, uma vez que o discrime utilizado – ser proprietário de bem imóvel – é fato presuntivo de riqueza tributável que rima com a isonomia tributária, com a capacidade econômica e com a cláusula latina, segundo a qual o tributo non olet.

6.3 A imunidade religiosa e as lojas maçônicas

O tema da imunidade religiosa para as lojas maçônicas é de escasso tratamento na doutrina e na jurisprudência.

Em pesquisa a que procedemos, verificamos um pontual tratamento da situação em questão levada, em 2003, ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal (Proc. n. 2003.01.5.009352-5), que considerou como "templos" as lojas maçônicas, para fins de imunidade tributária, afastando-se a incidência do IPTU.

De outra banda, para a Fazenda Pública do Distrito Federal, a loja maçônica não pode ser considerada uma entidade imune, e as suas salas de reuniões não são "templos", entendendo-se que a maçonaria não é uma religião.

A bem da verdade, trata-se de questão de alta indagação, cuja complexidade emerge da própria natureza semissecreta da maçonaria, o que dificulta o iter a ser trilhado na identificação segura da existência do caráter religioso nas lojas maçônicas.

O tema começa, assim, incipientemente, a ser debatido nos Tribunais, não tendo a Suprema Corte ainda se manifestado acerca da discussão.

A nosso sentir, a maçonaria deve ser considerada uma verdadeira religião, à semelhança de tantas outras que harmonicamente coexistem em nosso Estado laico. Seu rito está inserido em sistema sacramental e, como tal, apresenta-se pelo aspecto externo (a liturgia cerimonial, a doutrina e os símbolos) e pelo aspecto interno (a liturgia espiritual ou mental, acessível com exclusividade ao maçom que tenha evoluído na utilização da imaginação espiritual).

Ademais, o parágrafo único do art. 8º da Lei Complementar n. 277, de 13 de janeiro de 2000, acrescido pela Lei Complementar n. 363, de 19 de janeiro de 2001, ambas do Distrito Federal, prevê a isenção de IPTU para imóveis construídos e ocupados por "templos maçônicos". É curioso observar que o legislador distrital, ao dispor sobre a isenção de IPTU para as lojas maçônicas, referiu-se textualmente a estas como "templos religiosos". Note o artigo mencionado:

> "Ficam isentos do pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU os imóveis construídos e ocupados por templos maçônicos e religiosos, de qualquer culto, ficando remidos os respectivos débitos

inscritos e não inscritos na dívida ativa, ajuizados e por ajuizar". (Grifo nosso)

Não se pode perder de vista que o conceito de religião é aberto, inexistindo um regramento legal ou constitucional. Vale dizer que a conceituação de religião, longe de ser "substancial" – em que se perscruta aleatoriamente o elemento conteudístico –, deverá ser funcional, abrindo-se para quaisquer agrupamentos litúrgicos em que os participantes se coobriguem moralmente a agir sob certos princípios. Nessa medida, o intérprete deve buscar o sentido mais abrangente, sob pena de colocar em risco as crenças de grupos minoritários[26].

Desse modo, temos afirmado, à semelhança do entendimento do egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal[27], que a maçonaria é, sim, uma sociedade de cunho religioso, e suas lojas guardam a conotação de templo, contida no texto constitucional, devendo, portanto, ficar imunes aos impostos, em prol da liberdade religiosa que marca o ordenamento constitucional doméstico.

É importante destacar que o STF (RE 562.351/RS), em julgamento finalizado recentemente, em setembro de 2012, entendeu que o dispositivo constitucional avocaria interpretação restritiva, uma vez que a expressão "templos de qualquer culto" estaria circunscrita aos cultos religiosos. Assim, afastou a imunidade às lojas maçônicas. Na decisão, o Ministro Ricardo Lewandowski, relator do caso, foi seguido pelos Ministros Ayres Britto, Dias Toffoli e Carmen Lúcia, ficando vencido o ministro Marco Aurélio.

7 A IMUNIDADE RELIGIOSA: UMA ANÁLISE CRÍTICA

Num cenário de proliferação de templos, haja vista a "extrema facilidade com que se institui uma seita"[28], e de ocorrência de inúmeros abusos, somos instados a refletir criticamente sobre a extensão do fenômeno e suas consequências.

De início, temos dito que é lamentável que tal expansão traga a reboque, em certos casos, o cenário fraudulento em que se inserem, sob a capa da fé, algumas "pseudoigrejas". Difusoras de uma religiosidade hipócrita, chegam a mascarar atividades ilícitas sob a função de "representantes do bem".

Na verdade, é corriqueira a divulgação na imprensa de casos retumbantes, em que certas entidades religiosas realizam negócios ilícitos, valendo-se da imagem puritana que a atividade naturalmente impinge. Perguntar-se-á: será que o legislador constituinte, ao pretender garantir a liberdade religiosa, imaginou tamanha deturpação de sua intenção?

Diante desse expressivo crescimento das igrejas, nos tempos hodiernos, é importante tecermos alguns comentários finais, ainda que o dito popular nos ensine que "religião é tema que não se discute", uma vez que o consenso neste assunto é praticamente inviável.

A imunidade religiosa é norma sublime que permite garantir a intributabilidade das religiões, entretanto, a nosso sentir, esvazia-se, na essência, quando se trazem à baila questões limítrofes, de conhecimento geral, ligadas:

a) à riqueza dos templos diante da falta de recursos dos fiéis;

b) à existência de milhares de brasileiros que não professam qualquer religião e que, de forma indireta, custeiam as atividades dos cultos, em face da desoneração de

impostos a estes afeta e do princípio da generalidade da tributação que a todos atrela;

c) à conduta discriminatória de muitos cultos religiosos, colocando em xeque a isonomia preconizada no texto constitucional (v.g., condenação do homossexualismo) e a política de saúde pública (e.g., boicote ao uso de preservativos e à doação de órgãos);

d) à falta de controle sobre a arrecadação de recursos, facilitando a evasão de divisas e outros ilícitos.

É importante enfatizar que já tramitou no Congresso Nacional um Projeto de Emenda Constitucional (PEC n. 176-A/93), de autoria do Deputado Eduardo Jorge, propondo a supressão da imunidade tributária aos cultos religiosos. Em apertada síntese, o projeto soçobrou, sob dois argumentos: **(a)** a extinção do benefício violaria o princípio da liberdade religiosa (CF, art. 5º, VI); **(b)** a fiscalização estatal poderia esbarrar no possível fanatismo religioso de alguns servidores que tenderiam a prejudicar determinadas religiões.

A nosso ver, a questão é demasiado complexa, indicando ponto de convergência de inúmeros interesses e visões particulares – tendenciosos ou não. Ao mesmo tempo, os pontos críticos acima apresentados nos convidam a uma reflexão detida sobre o real cumprimento do desiderato dessa exoneração tributária, que quer prestigiar tão só a liberdade religiosa, e não "liberalidades religiosas".

Nesse passo, não cremos que a supressão da norma imunitória venha a ser a melhor solução. Todavia, uma regulação da fruição da benesse constitucional, à semelhança do que ocorre com as entidades imunes da alínea "c" do mesmo inciso VI do art. 150 da CF, que se atêm ao cumprimento dos requisitos impostos pelo art. 14 do CTN – tema a ser estudado no próximo capítulo –, pode vir a se traduzir em uma saudável exigência, inibitória de eventuais abusos cometidos por certos condutores inescrupulosos de templos.

1 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 240.

2 Ibidem, p. 238.

3 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 238.

4 Ibidem, p. 239.

5 V. SARMENTO, Daniel. O crucifixo nos tribunais e a laicidade do Estado. In: LOREA, Roberto Arriada (Org.). Em defesa das liberdades laicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, pp. 189-201.

6 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 240.

7 Ibidem, p. 239.

8 ICHIHARA, Yoshiaki. Direitos tributários. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 240.

9 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 244.

10 V. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade religiosa. RDDT, n. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), jan. de 1996, p. 61.

11 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 187.

12 V. CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. Revista Dialética de Direito Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), n. 54, mar. 2000, pp. 44-53 (p. 47).

13 Nesse sentido: V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 742; v. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed., p. 311; v. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 286.

14 V. CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto, p. 47.

15 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 311.

16 V. SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, p. 533.

17 CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto, p. 48.

18 CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto, p. 50.

19 V. CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto, p. 51.

20 COSTA, Helena Regina. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 159.

21 Ibidem, p. 160.

22 SOUZA, Luiz Sergio Fernandes de. Sentença. Imunidade tributária. Templos de qualquer natureza... Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, v. 3, n. 7, jan./fev. 2002, pp. 61-66 (p. 65).

23 Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 293.

24 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, t. II, p. 425.

25 V. PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Extensão e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. RTJE, v. 178, set./out. 2000, pp. 64-78 (pp. 72-73).

26 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 241.

27 Ver, nesse sentido, no TJ/DF: APC e RMO n. 2000.01.5.002122-8, 3ª T. Cível; e, ainda: APC n. 51.765/1999, 1ª T. Cível.

28 Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 293.

11

IMUNIDADES NÃO AUTOAPLICÁVEIS

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A alínea “c” do inciso VI do art. 150 da Carta Magna atrela-se às desonerações de impostos sobre **quatro** pessoas jurídicas, quais sejam: (1) os partidos políticos; (2) os sindicatos de empregados; (3) as instituições de educação; e (4) as entidades de assistência social.

Trata-se de dispositivo que hospeda **imunidades** – e não “isenções” –, intituladas “não autoaplicáveis”, em razão do incremento normativo a que faz menção a parte final da alínea “c”, atrelando a fruição da benesse constitucional ao cumprimento de requisitos de legitimação, constantes do art. 14 do CTN, conforme se explicará, em detalhes, neste tópico.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o Exame de Ordem/AM, em março de 2002: *“Na hipótese de entidade de assistência social sem fins lucrativos, é correto dizer que a desoneração tributária relativamente aos impostos que incidem sobre patrimônio, rendas e serviços vinculados aos objetivos institucionais, à vista do preenchimento dos pressupostos legais, resulta de imunidade”.*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público/SP, em novembro de 2006: “*A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso VI, traz um preceito que ‘estimula’ a sociedade civil, sem fins lucrativos, a agir em benefício das pes-soas carentes, suprindo as insuficiências das pessoas políticas no campo da assistência social. Esse ‘estímulo’ traduz-se no instituto denominado imunidade tributária de impostos, conferindo aos beneficiários direito de não serem tributados”.*

Ademais, devendo ser lido em conjunto com a alínea “c”, ora estudada, em uma interpretação sistemática, o art. 150, § 4º, da Carta Magna dispõe que haverá desoneração sobre “(...) patrimônio, renda e os serviços ‘relacionados’ com as finalidades essenciais das entidades (...)”. Veja-o:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> (...)
>
> § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (Grifo nosso)

É fácil perceber que o presente dispositivo repete textualmente o rol classificatório "patrimônio, renda e serviços", à semelhança da alínea "a" do inciso VI (imunidade recíproca) e do § 2º (imunidade para as autarquias e fundações públicas) do mesmo artigo, afastando-se os impostos que tendem a incidir sobre tais elementos fundantes do fato tributável, conexo às pessoas políticas que constam da alínea "c".

Nesse passo, o comando desonerativo em apreço (art. 150, § 4º) alcança os serviços, o patrimônio (mobiliário e imobiliário) e as rendas (v.g., nos partidos políticos, aquelas recebidas a título de contribuição dos filiados), quando vinculados a finalidades precípuas da pessoa jurídica imune.

Não é demasiado relembrar que, segundo o art. 123 do CTN, o patrimônio, a renda ou o serviço, como grandezas dimensionais ligadas ao fato gerador, serão protegidos quando a entidade imune realizar o próprio fato imponível, ou seja, "for proprietária", "auferir renda" ou "prestar o serviço". Desse modo, por exemplo, sendo locatárias a igreja, o partido político ou a entidade beneficente, haverá normal incidência sobre o proprietário, pois as cláusulas contratuais que deslocam o ônus para terceiras pessoas não têm o condão de alterar a sujeição passiva. Observe o comando:

> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Observe um importante exemplo, colhido de prova de concurso público, em que se questiona **a incidência de IPTU sobre um bem imóvel, objeto de contrato de comodato**.

> O exemplo foi solicitado em item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Ingresso na Titularidade dos Serviços Notariais e de Registro/SE, em 10-12-2006.

> "Em junho de 1997, Jonas firmou contrato de comodato com certo partido político, tendo como objeto um bem imóvel de sua propriedade, para que a entidade pudesse instalar sua sede pelo prazo de 10 anos. Em outubro de 2006, Jonas foi surpreendido com mandado de execução fiscal, visando à cobrança de IPTU, quanto ao imóvel objeto do contrato de comodato, pois o partido político não havia efetuado o pagamento do referido tributo desde o início de suas atividades. O partido político, comodatário, não é contribuinte do IPTU incidente sobre o imóvel que ocupa".

Essa exegese, dita "ampliativa" – e prevalecente na doutrina brasileira –, tendendo a desconsiderar a origem do patrimônio, renda e serviço, vem prestigiar a atuação das entidades em ações correlatas com as "atividades essenciais", desde que **(I)** se revertam a tais pessoas jurídicas os recursos hauridos das citadas atividades conexas e que **(II)** não se provoque prejuízo à livre concorrência, "passando a atuar no mercado em condições privilegiadas frente aos seus competidores"[1]. Tais requisitos também serão ulteriormente detalhados neste item.

Como se pode notar, o legislador constituinte não imunizou apenas as atividades **essenciais**, mas também o patrimônio, a renda e os serviços com elas relacionados. Exemplos:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em janeiro de 2008: *"A imunidade das entidades*

sindicais dos trabalhadores compreende somente os impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços, relacionados com as suas finalidades essenciais".

a) imunidade de IPTU sobre o imóvel, pertencente a sindicato de trabalhadores, sendo dedicado à colônia de férias dos **empregados**;

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005: "Perde a imunidade do IPTU, quando alugado a terceiros, o imóvel pertencente à entidade sindical dos trabalhadores, ainda que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tal entidade".

b) imunidade de IPTU sobre o imóvel, pertencente a partido político, sendo dedicado à finalidade partidária **correlata**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 29-11-2003: *"Podem ser instituídos impostos federais, estaduais ou municipais sobre o patrimônio, a renda e os serviços não relacionados com as finalidades essenciais dos partidos políticos e suas fundações".*

Antes de detalharmos as imunidades às pessoas jurídicas constantes da alínea "c", vale a pena conhecermos outros bons exemplos, acompanhados das respectivas ementas jurisprudenciais, ligados, por sua vez, à aplicação da teoria ampliativa, no bojo do § 4º do art. 150 da CF:

I. Imunidade de IPTU sobre o imóvel pertencente à instituição de assistência social, sendo utilizado para estacionamento de veículos:

EMENTA: IMUNIDADE E EXPLORAÇÃO DE ESTACIONAMENTO. Entendendo que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (CF/88, art. 150, VI, "c") abrange inclusive os serviços que não se enquadrem em suas finalidades essenciais, a Turma manteve acórdão do TJ/MG que reconhecera à instituição de assistência social mantenedora de orfanato a imunidade relativamente ao pagamento do IPTU cobrado de imóvel utilizado para estacionamento de veículos. (RE 257.700/MG, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13-06-2000);

II. Imunidade de IR sobre a renda da locação de área interna pertencente à instituição de assistência social, destinada a estacionamento de veículos:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, "C", DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE ISS CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social, mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido. (RE 144.900/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 2204-1997) (Ver, ainda, quanto à imunidade do ISS exigível sobre o preço cobrado no estacionamento: RE 218.503, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 21-09-1999);

III. Imunidade de IPTU sobre o imóvel pertencente à instituição de assistência social, sendo locado a particular:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO PATRIMÔNIO DAS INSTITUIÇÕES ASSISTENCIAIS (CF, ART. 150, VI, "c"). Sua aplicabilidade de modo a afastar a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais: precedentes. (RE-AgR 390.451/MG, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 23-11-2004) (Ver, ainda, no mesmo sentido: RE, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 21-09-1999; RE 247.809, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15-05-2001);

IV. Imunidade de IPTU sobre o imóvel pertencente à instituição de assistência social, sendo utilizado como escritório e residência de membros da entidade beneficente:

EMENTA: IMUNIDADE. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IMÓVEIS. ESCRITÓRIO E RESIDÊNCIA DE MEMBROS. O fato de os imóveis estarem sendo utilizados como escritório e residência de membros da entidade não afasta a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, "c", § 4º, da Constituição Federal. (RE 221.395/SP, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 08-02-2000);

V. Imunidade de ICMS sobre a venda de mercadorias realizada por entidade beneficente de assistência social:

O Pleno do STF, nos Embargos de Divergência nos Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário n. 186.175-SP, de relatoria da ministra Ellen Gracie, com julgamento em 23-08-2006, ratificando o entendimento adotado nos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 210.251-SP, de relatoria da mesma Ministra, com julgamento em 26-02-2003, assim dispôs:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251(EDv/SP), fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, "c" da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (EDivED-RE 186.175/SP, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie, j. 23-08-2006).

Como assevera Luciano Amaro[2], "uma entidade assistencial pode, por exemplo, explorar um bazar, vendendo mercadorias, e nem por isso ficará sujeita ao imposto de **renda**".

No que tange a este último exemplo, insta mencionar uma importante situação, solicitada em um item de concurso público, cuja transcrição segue adiante:

"Alguns moradores de certa cidade decidiram constituir uma associação sem fins lucrativos para, em benefício do público, organizar e manter cursos nas áreas esportiva, social, cultural e de saúde; promover iniciativas filantrópicas e gratuitas de proteção e aprimoramento da assistência à comunidade e do amparo caritativo; e produzir e comercializar produtos hortifrutícolas. À luz da jurisprudência do STF, não deve incidir o ICMS sobre as operações de produção e comercialização dos produtos hortifrutícolas levadas a efeito pela mencionada associação, desde que o produto das vendas seja destinado às finalidades da mencionada entidade".

O exemplo foi solicitado em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem Nacional, em 20-08-2006.

Dessa forma, é fácil verificar que a Constituição Federal avoca a interpretação ampliativa quanto às atividades desempenhadas pelas entidades da alínea "c", sob pena de equivocada exegese, salientando-se que, como conditio sine qua non, deve haver o cumprimento de **dois** requisitos elementares: **(I)** a prova da inserção do montante pecuniário, arrecadável da atividade correlata, nos objetivos institucionais da entidade e **(II)** a prova da inocorrência de prejuízo à livre concorrência.

Dessa forma, falar com simplismo que **"não é imune ao IPTU o imóvel pertencente à entidade que goza de imunidade tributária"** não parece ser a visão mais adequada.

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada no 179º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2007.

O tema tem sido exaustivamente solicitado em provas de concursos públicos, como se pode notar nas assertivas a seguir reveladas:

a) **"Permanece imune ao IPTU o imóvel alugado a terceiro, pertencente à entidade que goza de imunidade tributária, desde que o valor dos aluguéis**

seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada no 179º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2007.
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em **(I)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/TO, em 24-06-2007; **(II)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004.

b) **"É indevida a exigência do IPTU em relação aos imóveis alugados a terceiros, pertencentes às entidades que gozam de imunidade tributária, referidas no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que a renda dos aluguéis seja aplicada nas finalidades essenciais de tais entidades".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-04-2004.
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008.

c) **"Não perde a imunidade, em relação ao IPTU, o imóvel alugado a terceiro, pertencente à entidade que goza de imunidade tributária, se o valor dos aluguéis for aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada no 179º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2007.

Nesse sentido, aliás, seguiu o STF, ao prolatar a **Súmula n. 724**: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

Por derradeiro, repise-se que a imunidade tributária em estudo protege as instituições descritas na alínea "c" apenas da incidência tributária dos impostos, não as deixando incólumes diante da incidência das demais exações tributárias. Sendo assim, haverá normal exigibilidade, sobre os partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e **instituições de educação**, de taxas, contribuições de melhoria, contribuições social-previdenciárias, entre outros tributos.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 173º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2000: *"As instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, são imunes às contribuições para financiamento da seguridade social".*

Entretanto, tal entendimento é aplicável a todas as pessoas jurídicas da alínea "c", menos às entidades beneficentes de assistência social, porquanto estas, além da imunidade quanto aos impostos, prevista nesta alínea, desfrutam da imunidade das contribuições social-previdenciárias, prevista no § 7º do art. 195 da Carta Magna.

Temos enfatizado que a **"entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, e que preencha os requisitos para a fruição de imunidade tributária**

está sujeita às taxas, à contribuição de melhoria, mas está livre da contribuição de seguridade social".

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 1993.

Com efeito, **"as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, conforme a Constituição Federal são imunes de contribuição para a seguridade social e imposto incidente sobre patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, em março de 2008.

Portanto, memorize o quadro mnemônico de incidências e não incidências dos tributos, em geral, perante as imunes pessoas jurídicas da alínea "c":

	Imposto Direto	Imposto Indireto, nas compras (para o STF)	Imposto Indireto, nas vendas (para o STF)	Taxa	Contribuição de Melhoria	Empréstimo Compulsório	Contribuição (em geral)	Contribuição Social-previdenciária
Partidos Políticos	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE*	INCIDE	INCIDE
Sindicatos de Trabalhadores	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE*	INCIDE	INCIDE
Instituições de Educação	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE*	INCIDE	INCIDE
Entidades de Assistência Social	NÃO INCIDE	INCIDE	NÃO INCIDE	INCIDE	INCIDE	INCIDE*	INCIDE	NÃO INCIDE

* Ressalvado o caso de o Empréstimo Compulsório surgir como adicional de imposto, o que, em tese, seria suficiente para se falar na manutenção da proteção imunitória.

Feita a análise do art. 150, § 4º, da Carta Magna, urge analisarmos, uma a uma, as pessoas jurídicas imunes, que constam da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Carta Magna, todas elas afetas a **impostos**, exclusivamente.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor de Contas Públicas do Estado/PB, em 2006: *"A imunidade constitucional das instituições de educação sem fins lucrativos refere-se a impostos, apenas".*

No presente item, intitulado "Imunidades não autoaplicáveis", teremos a seguinte distribuição de subitens:

2 ESTUDO DAS IMUNIDADES CONSTANTES DA ALÍNEA "C"

O estudo das imunidades constantes da alínea "c" indica a desoneração de impostos de certas pessoas jurídicas, abaixo discriminadas. Daí se afirmar que tal alínea, à semelhança das anteriores (alíneas "a" e "b"), hospeda as chamadas **imunidades subjetivas**. Note-as:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Área: Apoio Técnico e Administrativo – Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008: *"A imunidade das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos é de natureza objetiva".*

– Imunidade dos partidos políticos;
– Imunidade dos sindicatos de empregados;
– Imunidade das instituições de educação;
– Imunidade das entidades de assistência social.

Passemos, agora, ao detalhamento da alínea "c":

2.1 Imunidade dos partidos políticos

Trata-se de imunidade fiscal que consta de nossa retórica constitucional desde a Carta Magna de 1946 (art. 31, V, "b"), mantendo-se presente nos textos constitucionais que a sucederam – Carta de 1967/69 (art. 19, III, "c") e na Constituição atual (art. 150, VI, "c").

O elemento teleológico que sustenta tal imunidade é a liberdade política (art. 1º, V, CF). Com efeito, o partido político é criatura constitucional que dá sustentação e autenticidade ao regime democrático e ao liberalismo[3], situando-se entre as dimensões estatal e não estatal, em um campo intermediário de "quase-estatalidade"[4], porém com fins marcadamente públicos.

A imunidade conferida aos partidos políticos desfruta de notável importância no Estado Democrático, chegando a se confundir com a natureza deste. Daí se falar, no plano doutrinário[5], que o preceptivo imunitório mostra-se como inequívoca cláusula pétrea, enquanto o partido político mistura-se com a própria ideia de soberania estatal.

Nesse contexto, o dispositivo constitucional mencionado sinaliza, como um dos fundamentos de nossa República, o pluralismo político, ratificando a desoneração, quanto aos impostos, de tais entidades.

Com vista à divulgação da ideologia partidária, muitos partidos políticos costumam criar fundações. Frise-se que a indigitada imunidade alcança as **fundações atreladas aos partidos políticos** (exemplo: Fundação Pedroso Horta, conexa ao PMDB). Esta disposição veio incrementar a imunidade para os partidos políticos, a partir do texto constitucional de 1988.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Advogado Trainee do Metrô/SP, em fevereiro de 2008: *"Sobre a limitação do poder de tributar, é possível afirmar que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios podem cobrar imposto sobre o patrimônio, a renda ou serviços das fundações vinculadas a partidos políticos".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela

Universidade Federal da Paraíba (UFPB/COPERVE), para o cargo de Advogado da CAGEPA, em 2008.

Desse modo, **“há imunidade para as fundações dos partidos políticos, em relação a impostos incidentes sobre o seu patrimônio, sua renda ou seus serviços”**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela OAB/MG, em abril de 2008.

Ademais, o partido político deverá obter o registro no Tribunal Superior Eleitoral, como condição para a fruição da imunidade (art. 17, § 2º, CF). Nessa medida, os partidos não registrados, estrangeiros ou clandestinos[6], que apregoem finalidades dissonantes do regime democrático, não terão a guarida da norma imunizadora (exemplo: grupos que pretendem defender, ideologicamente, o neonazismo, a perseguição de minorias, a violência e intolerância sectárias etc.).

Por fim, repise-se que, à luz da Súmula n. 724 do STF, **“ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a partido político, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tal entidade”**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Área: Apoio Técnico e Administrativo – Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008. O tema também foi solicitado em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007.

2.2 Imunidade dos sindicatos de empregados

De início, impende registrar que a presente imunidade protege tão somente o **patrimônio, a renda e os serviços** dos sindicatos dos empregados, isto é, as ditas “entidades obreiras”, que estarão imunes à incidência de impostos sobre patrimônio, renda e serviços, a serem exigidos por **quaisquer entidades tributantes** – União, Estados-membros, Distrito Federal e **Municípios**. Sendo assim, os demais entes – os sindicatos patronais ou dos empregadores – serão alvo de uma normal tributação.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial I de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: *“Considere-se que determinado município da Federação tenha instituído tributo incidente sobre serviços remunerados prestados pelas entidades sindicais dos trabalhadores. Com base na legislação tributária de regência, é correto concluir que essa exação é inconstitucional”.*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Jurídico do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da Prefeitura de São Carlos/SP, em 25-01-2009: *“Sobre a imunidade, de acordo com o que dispõe expressamente a Constituição Federal, é possível afirmar que não se aplica ao patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, ainda quando relacionados às suas finalidades essenciais”.*

Diga-se, em tempo, que esta disposição passou a incrementar a alínea "c", a par da previsão endereçada às fundações ligadas a partidos políticos, a partir do texto constitucional de 1988.

O elemento teleológico que justifica este comando imunitório exsurge da proteção, na relação laboral, do polo considerado hipossuficiente, isto é, aquele ocupado pelo empregado. Ademais, tal proteção vem ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art. 8º, CF).

Não perca de vista que os efeitos protetivos do preceito imunitório alcançará, naturalmente, as associações sindicais estaduais e nacionais, a saber, as Federações (conjunto de, pelo menos, cinco sindicatos, conforme o art. 534 da CLT) e as Confederações (conjunto de, pelo menos, três Federações, consoante o art. 535 da CLT). Da mesma forma, a regra estender-se-á às Centrais Sindicais.

2.3 Imunidade das instituições de educação

Trata-se de imunidade fiscal que consta de nossa retórica constitucional desde a Carta Magna de 1946 (art. 31, V, "b"), mantendo-se presente nos textos constitucionais que a sucederam – Carta de 1967/69 (art. 19, III, "c") e na Constituição atual (art. 150, VI, "c").

Em outras nações – v.g., Alemanha, Itália, Estados Unidos e outros países –, em razão da inexistência da teoria das imunidades, o benefício tem se mostrado por meio das isenções, com um significado idêntico àquele por aqui empregado[7].

O elemento teleológico que justifica este comando imunizador exsurge da proteção à educação e ao ensino (arts. 205, 208 e 214, CF). Em outras palavras, é inaceitável que se cobre o imposto sobre uma atividade que, na essência, equipara-se à própria ação do Estado, substituindo-a no mister que lhe é próprio e genuíno. Equipole a uma cobrança de um imposto sobre a seara tributável por outro imposto. Segundo Leopoldo Braga[8], a intributabilidade se justifica porquanto a entidade imune exerce "uma ação por bem dizer 'paralela' à do Estado, uma obra qualitativamente equiparável à que ao próprio Poder Público impende exercer no provimento das necessidades coletivas".

O ensino é a transmissão de conhecimento ou de informações úteis à **educação**. Esta deve ser compreendida de modo lato, incluindo, de um lado, a proteção à educação formal ou curricular, por meio de entidades que têm um objetivo estritamente didático, com currículos aprovados pelo Governo (v.g., escolas, faculdades, universidades etc.) e, de outro, a guarida à educação informal ou extracurricular, abrangendo instituições culturais que não se propõem precipuamente a fornecer instrução (bibliotecas, associações culturais, centros de pesquisa, museus, teatros, centros de estudos etc.)[9].

Segundo Ricardo Lobo Torres[10], deve haver, todavia, a exclusão da proteção imunizante de entidades que não cumprem, em si, o desiderato educacional, a saber, "os clubes esportivos e recreativos, as sociedades carnavalescas e outras entidades dedicadas ao lazer". Para tais entidades, pode haver a concessão de benefício legal, por meio de isenções.

À semelhança das entidades beneficentes de assistência social, que serão adiante estudadas, as instituições de educação são imunes a **impostos**, uma vez que secundam

o Estado no atendimento do "interesse público primário".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), em julho de 2007: *"A imunidade constitucional das instituições educacionais sem fins lucrativos refere-se a apenas impostos".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Gestão Corporativa (Advogado) da Hemobrás, em 13-12-2008: *"Considerando que determinada instituição educacional de direito privado pretenda obter o reconhecimento da sua imunidade quanto à incidência de todos os tributos cobrados pela União, ainda que comprove o atendimento a todos os requisitos legais, a instituição somente fará jus à imunidade no tocante aos impostos, sendo obrigada a pagar as taxas e as contribuições sociais".*

Como é cediço, o art. 150, § 4º, da Constituição Federal alcança o patrimônio mobiliário e imobiliário das entidades educacionais, as rendas e os serviços, quando vinculados a finalidades precípuas da instituição. Ademais, devendo ser lido em conjunto com a alínea "c" ora estudada, em uma interpretação sistemática, o indigitado dispositivo dispõe que haverá desoneração sobre "(...) patrimônio, renda e os serviços **relacionados** com as finalidades essenciais das entidades (...)" (Grifo nosso), em plena corroboração da **teoria "ampliativa"**.

Observe a interessante ementa jurisprudencial:

EMENTA: IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO INFORMAL: "Concedida a isenção do imposto de importação (art. 2º, I, da Lei n. 8.032/90) a favor da Fundação Amigos do Theatro pela compra de um piano de cauda, na qualidade de entidade cultural, uma vez que inserida na expressão 'entidade educacional'. Outrossim, não se pode dissociar cultura de educação". (REsp 262.590/CE, rel. Min. Eliana Calmon, j. 21-03-2002).

Por fim, repise-se que, à luz da Súmula n. 724 do STF, **"segundo orientação dominante do STF, o imóvel de instituições educacionais permanece imune ao IPTU, ainda que alugado a terceiros, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais dessas entidades"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009.

2.4 Imunidade das entidades de assistência social

Trata-se de imunidade tributária que integra a nossa retórica constitucional desde a Carta Magna de 1946 (art. 31, V, "b"), permanecendo nos textos constitucionais que a sucederam – Carta de 1967/69 (art. 19, III, "c") e na Constituição atual (art. 150, VI, "c").

Em outras nações – v.g., Alemanha, Itália, Estados Unidos e outros países –, em razão da inexistência da teoria das imunidades, o benefício tem se mostrado por meio das isenções, com um significado idêntico àquele por aqui empregado[11].

O elemento teleológico que justifica este comando imunizante exsurge da proteção à assistência social (arts. 203 e 204, CF), que se corporifica, em sua expressão mínima, em direitos humanos inalienáveis e imprescritíveis, tendentes à preservação do mínimo existencial[12].

As instituições de assistência social são aquelas que auxiliam o Estado (art. 204, II,

CF) no atendimento dos direitos sociais (art. 6º, CF), tais como a saúde, a segurança, a maternidade, o trabalho, a moradia, a assistência aos desamparados etc.[13].

Tais entidades atuam, desinteressada e altruisticamente, como colaboradoras do Estado, na proteção das camadas desprivilegiadas da sociedade, compostas por milhares de pobres e desassistidos.

A realidade brasileira atual, marcada por expressivos índices de desigualdade social, tem aberto um fértil campo às entidades do chamado terceiro setor, ou seja, aquelas instituições preocupadas com a prática social da benemerência, sem fins lucrativos, gerando bens e serviços de caráter público[14], v.g., entidades beneficentes, organizações de voluntariado, as Organizações Não Governamentais (ONGs), as Organizações Sociais (OS), as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs), entre outras.

Trata-se de entidades privadas da sociedade civil, na forma de entes paraestatais, que, prestando atividade de interesse público, por iniciativa privada, não almejam o lucro, mas a prática de política assistencialista, ao lado do chamado "primeiro setor", que é o próprio Estado, e do "segundo setor", que é o mercado.

O art. 150, VI, "c", da CF prevê, desse modo, o afastamento dos **impostos** das **entidades beneficentes de assistência social**. Não é demasiado relembrar que **"a entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos, e que preencha os requisitos para a fruição de imunidade tributária está sujeita às taxas e à contribuição de melhoria"**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB/COPERVE), para o cargo de Advogado da CAGEPA, em 2008: *"O princípio da imunidade tributária, nos termos do art. 150, VI, da CF, abrange, entre outros, o patrimônio, renda e serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, relacionados com suas finalidades essenciais e atendidos os requisitos legais".*

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 1993.

Em tempo, repise-se que, à luz da Súmula n. 724 do STF, **"a imunidade prevista sobre a tributação do patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social inclui as rendas recebidas dos imóveis alugados, quando aplicadas em suas finalidades essenciais"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009.

Por fim, frise-se que a entidade de assistência social (e não as entidades educacionais!) é, concomitantemente, imune a impostos (art. 150, VI, "c", CF) e a **contribuições social-previdenciárias** (art. 195, § 7º, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça (substituto ou não) do Estado de Pernambuco, em setembro de 2008: *"A isenção tem*

> *previsão expressa na Constituição Federal em relação a contribuições sociais".*

2.4.1 A assistência social e as entidades fechadas de previdência social privada

Curiosamente, tem despontado a discussão sobre a imunidade para as entidades fechadas de previdência social privada ou fundos de pensão, em que os beneficiários são, geralmente, empregados de uma empresa ou de grupo de empresas. Tais entidades, igualmente, não têm fins lucrativos e visam complementar os proventos da aposentadoria que o regime geral pagará aos beneficiários.

Depois de muita hesitação doutrinária e jurisprudencial, o STF, partindo de uma interpretação magnânima e ampliativa (RE n. 115.970, em 1988) e, felizmente, chegando a um posicionamento mais restritivo (RE n. 136.332, em 1992), entendeu que deve subsistir a benesse, desde que, no cenário de **ausência de contraprestação dos beneficiários**, mantenha-se o caráter de universalidade e generalidade da **assistência social**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Natal//RN, em 17-082008: *"A imunidade tributária conferida pela CF a instituições de assistência social sem fins lucrativos somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários".*

É que, neste caso, equiparam-se as entidades de previdência privada às entidades de assistência social, merecedoras da imunidade, desde que aquelas não exigissem dos associados contribuições para o custeio do próprio benefício. Note a paradigmática ementa:

> **EMENTA:** ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Sendo mantida por expressiva contribuição dos empregados, ao lado da satisfeita pelos patrocinadores, não lhe assiste o direito ao reconhecimento da imunidade tributária, prevista no art. 19, III, "c", da Constituição de 1967, visto não se caracterizar, então, como instituição de assistência social. Recurso extraordinário de que, por maioria, não se conhece. (RE 136.332/RJ, 1ª T., rel. Min. Octavio Gallotti, j. 24-11-1992)

Em 2001, o STF reiterou o posicionamento no RE n. 259.756, cujo teor deu ensejo à edição da **Súmula n. 730**. Note a ementa e a súmula:

> **EMENTA:** IMUNIDADE. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. (...) o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. (...) (RE 259.756/RJ, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 28-11-2001) (Grifos nossos)

> **Súmula 730:** "A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários".

Da mesma forma, tem sido reiterado o entendimento do STF no sentido de se comparar as entidades fechadas de previdência privada às instituições de assistência social, desde **que não exijam dos associados contribuições para o custeio do próprio benefício**:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador

da Fazenda Nacional, em 12-02-2006: *"A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da CRFB/1988, alcança as entidades fechadas de previdência social privada, independente de haver ou não contribuições dos beneficiários".*
Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em **(I)** prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-042004 e **(II)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. (...) 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 202.700/DF, Pleno, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 08-11-2001) (Ver, ainda, nesse sentido: RE 259.756/RJ, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 28-11-2001; e RE 235.003-SP, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 26-02-2002) (Grifo nosso)

A bem da verdade, é bastante escassa a exemplificação de situação de imunidade, para tais entidades de previdência privada, pois depende de o empregador ou patrocinador financiar as contribuições no lugar do empregado. Um raro exemplo ocorreu com a COMSHELL (Sociedade de Previdência Privada, fundo de pensão dos empregados da Shell Brasil) e a ICOLUB (a fábrica de lubrificantes da empresa citada).

A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, **não alcança "todas" as entidades de previdência social privada, sem distinção**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 15-07-2007: *"A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal, alcança todas as entidades de previdência social privada, sem distinção, desde que observados todos os requisitos previstos em lei, procedimentos administrativos acessórios, tais como a obtenção de alvará, licença, reconhecimento de entidade civil sem fins lucrativos, entre outros".*

Posto isso, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. De outra banda, incide o dispositivo constitucional quando os beneficiários não contribuem, e a mantenedora arca com todos os ônus.

2.4.2 A assistência social e as entidades promotoras da integração no mercado de trabalho

As entidades que promovem a integração no mercado de trabalho, quer como instituições de assistência social, quer como entidades educacionais, cumprem um dos objetivos possíveis da assistência social (art. 203, III, CTN) e, ipso facto, avocam a imunidade.

É o caso das entidades que compõem o intitulado Sistema "S", tais como SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE, entre outras. Tais instituições, intituladas "serviços sociais autônomos", detêm natureza pública, não em razão da generalidade dos participantes e beneficiários,

mas em virtude dos fins sociais a que visam alcançar.

Daí se falar, por exemplo, na imunidade de IPVA sobre a proprie-dade de veículos pertencentes à frota do SESC (TJ/DF, Turma Cível, REO e Ac. 44.728/97); e na imunidade de ISS sobre os serviços de hotelaria executados pelos "hotéis-escola", ligados a tais entidades (v.g., o "Hotel-Escola Senac de Águas de São Pedro"); entre outras situações de imunidade.

No plano jurisprudencial, insta citar duas ementas, colhidas do STF, apresentando as entidades do Sistema "S" como instituições imunes, na feição educacional ou assistencial:

> **1. Imunidade para ITBI ao SENAC (instituição de educação):**
> **EMENTA:** Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. (...) a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente (RE 237.718) se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 235.737/SP, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 13-11-2001)
>
> **2. Imunidade para ISS ao SESC (instituição de assistência social):**
> **EMENTA:** ISS. SESC. CINEMA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 19, III, "C", DA EC N. 1/69). CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (ART. 14). Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do CTN – o que não se pôs em dúvida nos autos –, goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, "c", da EC n. 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral. (RE 116.188/SP, 1ª T., rel. Min. Octavio Gallotti, j. 20-02-1990)

Ainda no plano jurisprudencial, após decisão monocrática prolatada pelo Min. Dias Toffoli, em 11-03-2013, na qual se reconheceu a imunidade tributária (ITBI) diante da aquisição de bem imóvel pelo SENAC para a realização de seu propósito institucional, o STF pôs fim à questão, no mesmo ano, chancelando a benesse constitucional (RE 470.520, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª T., j. em 17-09-2013). O dado curioso é que se tratava de compra de um terreno para a futura construção da edificação. Daí se ter evidenciado, no referido julgado, com base em veredicto exarado no mês anterior, que "a constatação de que um imóvel está vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. A sua não utilização temporária deflagra uma neutralidade que não atenta contra os requisitos que autorizam o gozo e a fruição da imunidade" (RE 385.091, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª T., j. em 06/08/2013). Em outras palavras, se a entidade imune adquirir bem imóvel vago (sem edificação) para ulterior destinação ao propósito institucional, não haverá a necessidade de aguardar a realização objetiva do projeto arquitetônico para o desfrute da norma protetiva, ou seja, não se pode presumir que a alegação da interessada é simplesmente conjectural.

Por fim, no mesmo RE 385.091, o STF ratificou o entendimento de que "adquirido o 'status' de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária". Alguns dias depois, o STJ (AgRg no AREsp 304.162-RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 13-08-2013) teve a oportunidade de confirmar o entendimento da Corte Suprema, em caso assemelhado.

Posto isso, há que se estender a imunidade aos serviços sociais autônomos, que

cumprem o sublime mister de integrar os trabalhadores no mercado de trabalho.

3 ESTUDO COMPLEMENTAR DA ALÍNEA "C"

Feita a apresentação detalhada das pessoas jurídicas imunes, que constam da alínea "c", é necessário que se proceda a uma observação complementar, no estudo deste tópico, afeta ao confronto entre o art. 150, VI, "c", parte final, da CF e o art. 14 do CTN.

A presente análise permitirá identificar o motivo por que dedicamos um capítulo desta obra, "Imunidades não autoaplicáveis", para destrinchar o assunto em comento, além de ofertar ao leitor o detalhamento dos incisos do importante art. 14 do CTN.

3.1 Confronto entre o art. 150, VI, "c", parte final, da CF e o art. 14 do CTN

O art. 150, VI, "c", parte final, da CF traz duas expressões que devem ser cuidadosamente interpretadas. Observe-as, no próprio comando:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI – instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, **(II)** sem fins lucrativos, **(I)** atendidos os requisitos da lei; (...) (Grifos nossos)

Como se pode notar nos grifos em epígrafe, é necessário que analisemos as **duas expressões**, na ordem invertidamente sugerida: **(I)** Atendidos os requisitos da lei e (**II**) Sem fins lucrativos:

(I) Atendidos os requisitos da lei: a alínea "c" é **dispositivo não autoaplicável**, não automático, carecendo de acréscimo normativo.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem Nacional, em 20-08-2006: *"Alguns moradores de certa cidade decidiram constituir uma associação sem fins lucrativos para, em benefício do público, organizar e manter cursos nas áreas esportiva, social, cultural e de saúde; promover iniciativas filantrópicas e gratuitas de proteção e aprimoramento da assistência à comunidade e do amparo caritativo; e produzir e comercializar produtos hortifrutícolas. Acerca da situação apresentada, a imunidade tributária das entidades de assistência social, quanto aos impostos incidentes sobre seus patrimônios, rendas e serviços, é norma constitucional de eficácia plena, autoaplicável".*

Parafraseando Pontes de Miranda[15], trata-se de "norma não bastante em si". Entre as imunidades do inciso VI, dir-se-ia que a alínea "c" é a única que contempla imunidade condicionada, dependendo de lei que lhe traga operatividade, mediante "a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fácticos definidos pela norma imunizante"[16].

A propósito, tal situação nos levou a situar o estudo da alínea "c", no capítulo denominado "Imunidades não autoaplicáveis".

Passemos, então, a certas indagações pontuais, com respostas didaticamente sequenciais, que facilitarão a compreensão do tema:

1º Que lei é esta? É a lei complementar, uma vez que a imunidade, assumindo a feição de limitação constitucional ao poder de tributar, avoca, ipso facto, no bojo do art. 146, II, CF, a indigitada lei complementar (art. 146, II, da CF: "Cabe à **Lei**

Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/MA, em 2003: “*O art. 150, inciso VI, ‘c’, da Constituição Federal, veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Nesta hipótese, a lei que se refere ao texto constitucional é complementar*”.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004: *“A Constituição Federal proíbe, no art. 150, VI, ‘c’, a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos estabelecidos em lei. Considerando, portanto, a concessão da imunidade condicionada a tais instituições, os requisitos para imunidade tributária por parte das entidades de assistência social em relação aos impostos devem ser estabelecidos por lei ordinária”.*

2º Que lei complementar é esta? É o próprio Código Tributário Nacional (CTN). Sabe-se que este surgiu como lei ordinária (Lei n. 5.172/66), todavia, em razão das matérias nele tratadas, logo passou a ter status de lei complementar, avocando-se quaisquer modificações ulteriores por instrumento normativo de idêntica estatura.

3º Qual artigo do CTN confere operatividade à alínea “c”? É o art. 14, I, II e III, do CTN, que enumera os “requisitos de legitimação”[17] para a fruição da benesse constitucional. Note-o:

Art. 14. O disposto na alínea “c” do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Nessa medida, a pessoa jurídica que consta da alínea “c”, cumprindo os **requisitos explicitantes**, previstos no art. 14 do CTN, terá direito à imunidade.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/MG, em agosto de 2008: *“Sobre a imunidade das instituições de educação prevista no artigo 150, VI, ‘c’, da CF, é possível afirmar que o único requisito imposto pela Constituição da República, para o gozo da imunidade em questão, refere-se à ausência de finalidade lucrativa”.*

Com efeito, as normas veiculadas nos incisos do mencionado artigo são meramente explicitativas, com o intuito de conferir operatividade à alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF – e ao § 7º do art. 195 da CF, a ser estudado em capítulo ulterior.

Sendo denominadas “normas de conduta”, uma vez dirigidas aos beneficiados da imunidade, visam regular o iter procedimental a ser percorrido pelos interessados em usufruir as benesses da imunidade. Não servem, portanto, para “complementar” o arquétipo da norma imunizante, modificando-lhe a essência. Não podem restringir, deturpar, limitar ou anular o mandamento constitucional. Só disciplinam a fruição ou forma de gozo do benefício. Seria atentatório ao princípio da hierarquia das leis permitir que uma lei complementar viesse a condicionar, com restrições, o texto constitucional.

Frise-se que “em caso de não preenchimento desses requisitos por esta ou aquela entidade, o que se dá é a não realização da hipótese de imunidade, do que decorre a submissão da entidade ao tributo”[18].

Nesse momento, urge detalharmos os três incisos do art. 14 do CTN, cuja explicação será feita em ordem invertidamente sugerida:

– **Inciso III:** manutenção da escrituração contábil em dia;

– **Inciso II:** proibição de remessa de valores ao exterior;

– **Inciso I:** proibição da distribuição do lucro com os mantenedores da instituição.

Observemos, então, os incisos do art. 14 do CTN:

Art. 14, III, CTN: impõe que as entidades imunes devam manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. Assim, está a exigir o cumprimento dos deveres instrumentais do sujeito passivo. Observe:

> Art. 14. O disposto na alínea “c” do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
>
> (...)
>
> III – **manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem Nacional, em 19-08-2007: *“De acordo com o CTN, para que uma instituição de educação sem fins lucrativos goze da imunidade tributária relativa ao pagamento de impostos sobre seu patrimônio, renda ou serviços, ela deve manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades que assegurem a exatidão das informações”.*

Assim, o sujeito passivo, conquanto desonerado das obrigações tributárias principais, em virtude da exoneração irradiada pela imunidade, **não se deve furtar do cumprimento das obrigações tributárias acessórias**. Observe, a propósito, a elucidativa ementa:

> Note o item adaptado considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 1502-2004: *“Considerando a imunidade condicionada afeta às instituições elencadas no art. 150, VI, ‘c’ , CF/88, sua concessão às entidades de assistência social independe de se manter escrituração de receitas e despesas.”*

> **EMENTA:** IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. O fato de a pessoa jurídica gozar da imunidade tributária não afasta a exigibilidade de manutenção dos livros fiscais. (RE 250.844, rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. em 29-05-2012) (Grifo nosso)

O próprio Código Tributário, no § 1º do art. 14 do CTN, prevê a suspensão da imunidade, caso as entidades não cumpram suas obrigações de manter a contabilidade formal afeta à prestação de contas, além dos demais deveres impostos nos incisos I e II do dispositivo, a serem adiante **apresentados**.

Pode-se dizer que, até 1996, o mencionado parágrafo não oferecia resultados práticos porque faltava aprovar por meio de lei os procedimentos a serem efetivamente adotados. Isso foi feito com a Lei n. 9.430/96, em cujo art. 32 se nota a menção à **suspensão da**

imunidade.

Note-o:

> Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.
> § 1º. Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição (...), a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.
> (...)
> § 5º. A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. (Grifo nosso)

Desde então, a **suspensão da imunidade** já foi aplicada inúmeras vezes para várias entidades imunes, sobretudo as beneficentes de assistência social.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003: *"O Código Tributário Nacional admite que por ato de autoridade administrativa seja suspensa a aplicação da imunidade tributária à instituição de assistência social, sem fins lucrativos, que distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título".*
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Gestão Corporativa (Advogado) da Hemobrás, em 1312-2008: *"Uma vez reconhecida a imunidade tributária para determinada instituição educacional de direito privado, a autoridade administrativa competente não poderá suspendê-la ou revogá-la, a não ser por decisão judicial transitada em julgado".*

Curiosamente, não temos presenciado a mesma aplicabilidade no campo dos partidos políticos, que, como é cediço, pelo fato de receberem inúmeros recursos em épocas eleitorais, são potenciais "candidatos" à utilização de contabilidade fraudulenta – o chamado "caixa dois" –, nos meandros de suas inatingíveis tesourarias.

Art. 14, II, CTN: como se pode notar, o mencionado inciso impõe como condição à fruição da norma imunizante a aplicação integral no Brasil dos recursos financeiros adquiridos pela pessoa jurídica, os quais devem ser aplicados na manutenção dos seus objetivos institucionais. Note:

> Art. 14. O disposto na alínea "c" do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
> (...)
> II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

A disposição proibitiva há de ser analisada cum grano salis, pois devem prevalecer os fins, e não os meios utilizados, sob pena de se considerar como fraudulenta qualquer remessa de valores ao exterior. Os exemplos podem ilustrar melhor:

a) se uma entidade beneficente importa medicamentos para uso exclusivo no Brasil, e o preço, correspondente ao produto importado, for devidamente pago à entidade estrangeira, não ocorrerá a burla à imunidade;

b) se uma entidade educacional envia seus professores para um país estrangeiro, onde deverão cursar o mestrado, e, após, retornarem à atividade docente no Brasil, não ocorrerá a burla à imunidade, ainda que se tenha que remeter o valor

pecuniário, correspondente às despesas do curso, à conta bancária da estrangeira instituição educacional.

Passemos, agora, ao inciso I do art. 14, que nos permitirá encerrar a compreensão da primeira expressão [**(I)** Atendidos os requisitos da lei] e ingressar, com facilidade, na outra expressão [**(II)** Sem fins lucrativos], ambas compondo o art. 150, VI, "c", parte final, CF:

Art. 14, I, CTN: o primeiro inciso do art. 14 do CTN proíbe a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou renda da pessoa jurídica. Note:

Art. 14. O disposto na alínea "c" do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – **não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título**; (...)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Recife/PE, em 13-07-2003: "*É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. No entanto, de acordo com o Código Tributário Nacional, tal imunidade tributária é subordinada à observância, pelas referidas instituições, do seguinte requisito, entre outros, não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*".

De início, impende ressaltar que tal dispositivo sofreu alteração textual, com a LC n. 104/2001 (art. 1º), sucedendo ao comando que possuía a seguinte redação:

Art. 14. (...)
I – **não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Recife/PE, em 13-072003: "*É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. No entanto, de acordo com o Código Tributário Nacional, tal imunidade tributária é subordinada à observância, pelas referidas instituições, do seguinte requisito, entre outros, não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado*".

Neste conceito, está imbricada a ideia da "proibição do lucro", o que avoca a análise da outra expressão, constante da parte final da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF, isto é, "(...) sem fins lucrativos". Vamos a ela:

(II) Sem fins lucrativos: a suposta "impossibilidade de lucro", exigida na parte final da alínea "c", deve ser bem traduzida, em consonância com o art. 14, I, CTN.

A primeira e equivocada impressão é a de que o preceptivo veda o lucro, todavia não deve ser esta a melhor exegese. Veda-se, sim, a apropriação particular do lucro, a lucratividade em si, ou, em outras palavras, o animus distribuendi. Permitem-se, pois, o resultado positivo[19], a sobra financeira, o superávit ou, em linguagem técnica, o ingresso financeiro líquido positivo.

Aliás, proibir-se o lucro (animus lucrandi**) é algo que se traduz em completo**

desatino. O que se quer, em verdade, é que todo o resultado reverta em investimento para que a entidade cumpra seu desiderato **institucional**[20].

A propósito, não se pode confundir a apropriação particular do lucro – o que se proíbe – com a permitida e natural remuneração dos diretores e administradores da entidade imune, como contraprestação pela execução de seus trabalhos.

Temos defendido que a remuneração não pode ser obstada, desde que ela represente com fidelidade e coerência a contraprestação dos serviços profissionais executados, por meio de pagamento razoável ao diretor ou administrador da entidade, sem dar azo a uma distribuição disfarçada de lucros. Portanto, admite-se o salário "a preço de mercado e sem benefícios indiretos"[21].

Nesse sentido, entendemos que carece de legitimidade o art. 12, § 2º, "a", da Lei n. 9.532/97, que, acintosamente, veda tal remuneração, pretendendo introduzir preceitos próprios no âmbito da imunidade e, com isso, vindo a ferir as disposições do Código Tributário Nacional e da Carta Magna. Observe o preceptivo:

> Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, VI, "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.
>
> § 2º. Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:
>
> a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; (...) (Grifo nosso)

Além disso, ainda analisando a mencionada Lei n. 9.532/97, insta registrar que, no art. 12, § 3º, o legislador ordinário se mostrou deveras audacioso, arrogando-se a faculdade de estipular os contornos semânticos da expressão "sem fins lucrativos", o que não lhe cabe fazer. Note:

> Art. 12. (...)
>
> § 3º. Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Grifos nossos)

Frise-se que, em 1998, houve por bem o Pleno do STF, apreciando a ADI-MC n. 1.802-3/DF, decretar a suspensão do art. 12, §§ 2º e 3º, e do art. 13, parágrafo único, ambos da Lei n. 9.532/97.

Conforme precedente no STF (RE n. 93.770), e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária, é apenas a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da pessoa jurídica imune, e não aquilo que diga respeito aos lindes da imunidade, como campo reservado à lei complementar.

À luz do exposto, parece não ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal os artigos mencionados, que se mostram imediatamente ilegais e mediatamente inconstitucionais.

Celso Ribeiro Bastos[22] escreve que, "se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la 'pro domo suo'. Por esta razão, a lei complementar, que é lei nacional e da Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto, já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional".

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho[23], “será impertinente, dessarte, toda legislação ordinária ou regulamentar de qualquer das pessoas políticas que acrescente mais antepostos aos requisitos da lei complementar tributária (CTN) concernentes à imunidade. Pode o Fisco, esta é outra questão, investigar e fiscalizar a pessoa imune, suas atividades, no escopo de verificar se os pressupostos estão sendo rigorosamente observados. Não se tratará aí dos pressupostos, mas do respectivo cumprimento e sem os quais não haverá imunidade”.

1 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 275.

2 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 154.

3 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 246.

4 Ibidem, p. 248.

5 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 287.

6 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 248.

7 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, pp. 253-254.

8 BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de instituições de educação ou de assistência social. Rio de Janeiro: s/ed., 1971, p. 89.

9 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 257.

10 Ibidem, p. 258.

11 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, pp. 253-254.

12 Ibidem, p. 253.

13 V. MELO, José Eduardo Soares de. Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 44.

14 V. CARDOSO, Laís Vieira. Imunidade e o terceiro setor. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coord.). Imunidade tributária. São Paulo: Editora MP/APET, 2005, p. 216.

15 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969, p. 126.

16 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 183.

17 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 261.

18 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 158.

19 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 159.

20 Idem.

21 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 262.

22 BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1993, v. 6, p. 185.

23 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed., p. 352. No mesmo sentido: V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 169-170.

12

IMUNIDADE DE IMPRENSA

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O art. 150, VI, "d", da CF prevê a exoneração imunitória para os impostos que incidem sobre o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à impressão de tais veículos de pensamento.

O preceito constitucional, todavia, não desfruta de aplicação tranquila e uniforme, em face do viés subjetivo que demarca a sua análise.

Ademais, trata-se de dispositivo, diferentemente da alínea "c", anteriormente estudada, dotado de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não necessitando de regulação por lei complementar.

É, assim, um comando normativo que hospeda uma imunidade política e incondicionada. Outrossim, impende frisar que as alíneas já estudadas no inciso VI do art. 150 do texto constitucional ("a", "b" e "c") tratam de imunidade com natureza subjetiva (atingem pessoas jurídicas). A alínea "d", por seu turno, versando sobre a chamada "imunidade de imprensa", possui natureza **objetiva** (atinge bens ou coisas – livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão – ou seja, três veículos de pensamento e um insumo).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Estado/SP, em 04-09-2005: *"A imunidade prevista no art. 150, VI,* d*, da CF/88, é objetiva, pouco importando as qualificações da entidade que opera com tais bens".*

As imunidades objetivas, também denominadas reais, são aquelas instituídas em virtude de determinados fatos, bens ou situações importantes para o bom desenvolvimento da sociedade. Assim, referem-se aos impostos ditos reais – **ICMS**, IPI, II (Imposto de Importação) e IE (Imposto de Exportação). Os demais impostos deverão incidir normalmente sobre os bens constantes da alínea "d".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 170º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP: *"Lei estadual prevendo a incidência de imposto sobre operações de circulação de livros e jornais é inconstitucional por violar norma de imunidade tributária".*
> **Observação:** idêntico item foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, no 180º

Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 21-10-2007.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Tributário do Fisco Municipal da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"O ICMS incide sobre os livros e o papel destinado a sua impressão".*

Note os exemplos de normal tributação: incidência de IR sobre as rendas da editora; de IPVA sobre os veículos da editora; de IPTU sobre o prédio da **editora**; de ITBI sobre a aquisição de bem imóvel pela editora; de Finsocial, incidente sobre o faturamento da editora (ver o recente julgado no STF: RE 628.122, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 19-06-2013); entre outros tantos exemplos.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 24-02-2002: *"Um imóvel utilizado exclusivamente por editora de livros é imune ao impostos predial e territorial urbano (IPTU) em virtude de proibição constitucional".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"A Constituição Federal garante imunidade de impostos sobre renda, patrimônio e serviços nas operações com jornais, livros, periódicos e o papel destinado à sua impressão".*

Com efeito, segundo Roque Antonio Carrazza[1], referindo-se à imunidade constante da alínea "d", afirma ser ela "**objetiva** e, por isso, não alcança a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro, o autor etc., que, por exemplo, deverão pagar o imposto sobre os rendimentos que obtiverem com o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Pode-se afirmar, quanto à vedação da instituição de impostos pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios sobre livros, jornais e periódicos, que se trata de imunidade subjetiva, posto que direcionada diretamente às editoras, livrarias e demais empresas que realizem operações relacionadas com esses bens".*

Observação: item semelhante, fazendo menção à "imunidade subjetiva", foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008.

Frise-se que a presente norma desonerativa justifica-se, axiologicamente, na proteção da livre manifestação de pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística e científica; da livre comunicação e do irrestrito acesso à informação e aos meios necessários para a sua concretização. Fácil é perceber que toda essa liberdade almejada deságua, em última análise, no direito à educação, que deve ser fomentado pelo Estado, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa e ao seu preparo, para o exercício da cidadania e à sua qualificação para o trabalho, na atividade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, XXVII; arts. 205, 206, II, 215 e 220, §§ 2º e 6º, todos da CF).

Quanto à proteção da liberdade de pensamento, impende trazermos à colação a relevante advertência de Aliomar Baleeiro[2], que mostra como a mutilação da imunidade pode servir de instrumento de controle estatal das liberdades individuais, ou seja, da liberdade de informar e do livre direito do cidadão de ser informado:

"A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica (...). (...) o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático".

De fato, o preceptivo imunitório vem evitar uma situação de perigosa submissão tributária das empresas jornalísticas – verdadeiras destinatárias dessa especial prerrogativa de ordem jurídica – ao poder impositivo do Estado.

Entretanto, não se pode deixar de assinalar, ad argumentandum, que a justificação axiológica passa a ser duvidosa se observarmos que há países (v.g., os Estados Unidos[3]) que preservam a liberdade de expressão e, ao mesmo tempo, cobram impostos sobre livros e jornais. Além disso, é possível recordar que, à época do regime militar, permanecia o manto protetor da imunidade para livros e jornais, todavia a mutilação da livre manifestação de pensamento grassava a olhos vistos[4]. Daí se pretender afastar o elemento justificador dessa imunidade, calcado na liberdade de expressão, colocando-o como "argumento subalterno"[5], para se abrir espaço ao fundamento de utilidade social, em face da redução do custo dos veículos de pensamento. O raciocínio, demonstrado pelo eminente professor Ricardo Lobo Torres[6], é bastante sedutor, merecendo a citação neste Manual, principalmente se levarmos em conta a premente necessidade de aumento nos índices de alfabetização no país, que passa, por certo, pelo "barateamento dos produtos, facilitando a sua divulgação e, com esta, a propagação da cultura nacional"[7].

Diga-se, em tempo, que o STF já se valeu desse elemento axiológico para justificar certas desonerações, como a que se deu com as listas telefônicas, referindo-se a estas como "periódicos de inegável utilidade pública".

Em face dos conceitos preliminares acima expendidos, vale a pena observar o art. 150, VI, "d", da CF, que desonera de **impostos** os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"A imunidade em relação a livros, jornais e periódicos se refere a impostos, apenas".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003: *"A CF veda a instituição de contribuição social para a seguridade social sobre o lucro auferido por pessoas jurídicas, que decorra de comercialização de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça de 1ª Entrância do Estado do Ceará, em janeiro de 2009: *"É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tributos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (...)".*

Observe o dispositivo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) VI – instituir impostos sobre: (...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (...) (Grifo nosso)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Jurídico do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da Prefeitura de São Carlos/SP, em 25-01-2009: *"Sobre a imunidade, de acordo com o que dispõe expressamente a Constituição Federal, é possível afirmar que impede a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Ludus/PI, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Belém do Piauí/PI, em 2009.

Para facilitar o estudo, propomos a seguinte distribuição de subitens:
– Análise do livro – um veículo de pensamento;
– Análise do jornal – um veículo de pensamento;
– Análise do periódico – um veículo de pensamento;
– Análise do papel destinado à impressão – um insumo.

Passemos às análises indicadas:

1.1 Análise do livro – um veículo de pensamento

O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas multifacetadas possibilidades.

A nosso sentir, os livros são suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado. Nesse passo, o livro deve conter uma base física (em papel ou em mídia eletrônica) e uma finalidade "espiritual" de geração do bem educativo.

Incluem-se nesta categoria de veículo de pensamento, segundo o STF, os **manuais técnicos e apostilas**, conforme se nota da ementa abaixo reproduzida:

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Ministério Público junto ao TCM/GO, em 10-062007: "*Manuais técnicos na forma de apostilas não gozam da imunidade tributária conferida nos livros".*

EMENTA: IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO. APOSTILAS. O preceito da alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Carta da República alcança as chamadas apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado (RE 183.403/SP, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 07-11-2000).

Excluem-se, por sua vez, escapando à imunidade e evitando o elastecimento indevido do preceito imunitório, alguns "livros" que não veiculam ideias, nem pensamentos formalmente considerados: livro de ponto, livro de bordo, livros fiscais, livro-razão, livro de atas[8].

No cotejo entre o conteúdo difundido e o elemento teleológico, tem prevalecido este em detrimento daquele. Vale dizer que a melhor exegese vem sinalizando, no campo da interpretação, que o importante é prestigiar a liberdade de expressão, independentemente do suporte físico difusor do conhecimento (papel, celuloide, plástico)

ou da forma de transmissão (caracteres alfabéticos, signos, braile, impulsos magnéticos etc.).

Em outras palavras, "de nada vale arguir que a frequência da edição seja pequena, que o livro tenha características especiais, ou, ainda, que o papel não seja o mais indicado para a impressão. Provado o destino que se lhe dê, haverá a imunidade"[9].

À guisa de exemplificação, podemos citar dois bons exemplos:

a) o "livro-piano": mostrando-se como um livro suave, adaptado às crianças, com base na melhor pedagogia musical, não pode, a nosso sentir, ser concebido como um "brinquedo", para fins de incidência de imposto. Assim, defendemos a imunidade a este livro infantil e a outros sucedâneos, que em detrimento do suporte difusor, priorizem a difusão do conhecimento;

b) o "livro erótico": o tema oscila entre os estudiosos, subsistindo dois tipos de análise: **(b.1) a concepção liberal,** que se pauta na ideia "de que a imoralidade não pode se sobrepor à liberdade de expressão", da qual decorre o repúdio a qualquer espécie de mecanismo inibitório desse tipo de texto, haja vista que tais livros apenas servem como motivadores do lado sexual das pessoas; **(b.2) a concepção conservadora,** sinalizando que a informação erótica é deletéria aos valores familiares, preservados pela Carta Magna (art. 227), contaminando a tranquilidade do lar com a influência maléfica da concupiscência desenfreada.

A nosso ver, temos defendido, com a devida vênia, a primeira concepção assinalada. Não acreditamos que uma informação erótica, de acesso restrito e, em alguns casos, de importância secular – como a obra Kama Sutra, que retrata um clássico trabalho literário sobre o amor, na literatura sânscrita – possa ser corrosiva a valores familiares, atualmente, tão suscetíveis a um erotismo ostensivo veiculado, dia a dia, por exemplo, em programas televisivos.

Tudo dependerá da mundividência de cada um no processo particular de valoração do contexto lascivo ou libidinoso, "porque onde o constituinte não distingue ou não quis distinguir, não cabe ao intérprete fazer distinções, a não ser em relação aos próprios objetos da imunidade"[10].

1.1.1 A imunidade de imprensa e a publicação eletrônica

A publicação eletrônica é obra de criação intelectual, em sentido lato, veiculada, com periodicidade variada, numa mídia eletrônica, a qual se mostra como o suporte físico que hospeda a indigitada obra de criação, v.g., fitas magnéticas (cassetes e audiovisuais), disquete, CD e CD-ROM.

Temos defendido a imunidade tributária aos livros difundidos em meios ópticos (CD-ROM ou Compact Disk for Reading Only Memory), na qualidade de suportes sucedâneos do livro. A nosso sentir, tais suportes difusores não podem se sobrepor econômica e intelectualmente ao texto – ou outra mídia eletrônica – sob pena de se desvirtuar a ideia de desoneração que deve reger a situação. Se a mídia se mostra didática e instrutiva, buscando a difusão do conhecimento, não há como lhe negar a imunidade.

Nota-se, em verdade, "um novo fenômeno na história da humanidade no final do século XX, que é a emergência da cultura eletrônica ou do espaço cibernético, com todas

as suas consequências no campo do direito”[11].

Diante da mudança de paradigmas na difusão de informação – do tipográfico (ou impresso) para o eletrônico (ou cibernético) –, à qual todos estão sujeitos, torna-se necessária uma interpretação constitucional evolutiva, que leve ao processo informal de reforma da Constituição. Tal fenômeno da mutação constitucional, bem situado por Luís Roberto Barroso[12], longe de significar aplicação por analogia da norma constitucional, ou violar os princípios fundamentais do sistema jurídico, visa atualizar o discurso do constituinte, buscando cercar a ampla realidade posta com sentidos adequados e adjetivação própria para o bem tratado no texto constitucional. Nesse plano exegético, não se prioriza a occasio legis – o momento histórico em que se edita a norma –, mas a ratio legis, na trilha do fundamento racional que a persegue em seu estádio de vigência.

Urge mencionar que a jurisprudência tem enfrentado o tema sem ofertar posicionamento uníssono, conquanto tenda a chancelar a imunidade. A doutrina, por sua vez, mostra-se dividida na interpretação do alcance do livro eletrônico.

A propósito, há posicionamento minoritário defendendo a necessidade do suporte físico impresso em papel, somado à finalidade espiritual de criação do bem. Segundo esta linha de pensamento, não deve haver imunidade para os livros eletrônicos, sendo vedado, in casu, o salto da “cultura tipográfica” para a “cultura eletrônica”[13].

Por outro lado, a maioria da doutrina tem esposado entendimento dessemelhante, aceitando que tais veículos são passíveis da imunidade, independentemente da forma como sejam feitos.

Para Roque Antonio Carrazza[14], “devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de ideias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem”. E o eminente tributarista prossegue no raciocínio, afirmando que “a palavra ‘livros’ está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos de pensamentos, isto é, meios de difusão da cultura”.

O legislador manifestou-se sobre o tema, ainda que por via oblíqua, ao referir-se ao livro “em meio digital” como objeto equiparado a livro, quando, por meio do art. 1º, II, e do art. 2º, parágrafo único, VII, ambos da Lei n. 10.753/2003, instituiu a Política Nacional do Livro. Observe o texto legal:

> Art. 1º. Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes:
> (...)
> II – o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida;
> Art. 2º. Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.
> Parágrafo único. São equiparados a livro:
> I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
> II – materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;
> III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
> IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;

V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;

VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;

VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

VIII – livros impressos no Sistema Braille. (Grifos nossos)

Acresça-se a isso o fato de que o Dicionário Aurélio[15] já consigna a expressão "livro eletrônico" como sendo "versão de um livro publicada em mídia digital, como, p. ex., CD-ROM".

A nosso pensar, tendemos a crer que se deve estender a imunidade às **obras impressas ou virtuais**, que abarquem conteúdo específico ou variado, com o fito de difundirem, sem óbices à teleologia da norma imunizante, um conhecimento formalmente considerado.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Ministério Público junto ao TCM/GO, em 10-06-2007: "*Não incide imposto sobre os livros impressos, mas incide sobre aqueles veiculados em CD-ROM*".

É importante destacar que, em fevereiro de 2010, o Ministro Dias Toffoli, em decisão monocrática no RE 330.817/RJ, afastou a imunidade do livro eletrônico. O mencionado recurso extraordinário foi movido pelo governo do Rio de Janeiro contra acórdão da Justiça fluminense, que imunizara a Editora Elfez Edição Comércio e Serviços quanto ao pagamento de ICMS sobre a venda de CDs relativos à sua Enciclopédia Jurídica Soibelman. É oportuno registrar, ainda, que, antes de Toffoli, os ministros Joaquim Barbosa, Eros Grau e Cezar Peluso já haviam votado monocraticamente contra a extensão da imunidade a conteúdos eletrônicos (ver, respectivamente, RE 416.579/RJ, RE 282.387/RJ e AI 530.958/GO). Ocorre, porém, que o Ministro Toffoli reconsiderou a sua decisão e manifestou pela existência da repercussão geral da questão constitucional suscitada. O Pleno do STF acatou a decisão em setembro de 2012. Até o presente momento, aguarda-se o julgamento desse emblemático caso.

1.2 Análise do jornal – um veículo de pensamento

Os jornais são gazetas, diárias ou não, que visam carrear notícias e informações a seus leitores.

A nosso ver, a regra imunizante refere-se à mídia escrita, e não aos instrumentos que podem ser considerados "metaforicamente" jornais, tais como os "jornais de tela" ou "jornais da televisão"[16].

A imunidade, na dimensão desse veículo de pensamento, é plena, incluindo até as propagandas ali feitas, como já decidiu o STF por diversas vezes, desde que venham impressas no corpo do jornal ou periódico.

EMENTA: JORNAIS E PERIÓDICOS – ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (EXEGESE DO ART. 19, III, "D", DA EC. n. 1/1969). A imunidade estabelecida na Constituição é ampla, abrangendo os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 87.049/SP, Pleno, rel. Min. Xavier de Albuquerque, j. 13-04-1978) (**Observação:** este julgado serviu de precedente para o RE 91.662/SP, 2ª T., rel. Min. Décio Miranda, j. 04-11-1980).

Vale dizer, portanto, que ocorrerá normal incidência tributária relativamente aos encartes de propaganda distribuídos com jornais e periódicos, porquanto não correspondem aos objetos tutelados pelo preceito imunizante. Observe a jurisprudência:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS E PERIÓDICOS. ISS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO. Veículo publicitário que, em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido. Recurso não conhecido. (RE 213.094/ES, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 22-06-1999)

De fato, as propagandas veiculadas neste meio constituem-se importantes fontes de renda para os jornais, ou seja, "parcelas substanciais para a sobrevivência do veículo de informação"[17], barateando o seu custo, o que vem a calhar no contexto da utilidade social.

Por fim, impende ressaltar que, dentre os vários elementos axiologicamente justificadores da imunidade em estudo – direito à liberdade de pensamento, utilidade social, interesse social e outros –, destacou-se a "extrafiscalidade", em julgado do STF, afeto às informações veiculadas nos jornais. Note o trecho do voto do ministro Maurício Corrêa, no RE 189.192/SP (2ª T.) em 25-03-1997:

> "(...) Com efeito, não se pode relevar que a imunidade dos jornais decorre de um exercício da extrafiscalidade pelo poder público, ou seja, o Estado abre mão de uma maior arrecadação para propiciar o desenvolvimento de uma situação mais benéfica à coletividade. No caso, a informação através dos jornais". (Grifo nosso)

1.3 Análise do periódico – um veículo de pensamento

Os periódicos, para fins de imunidade, referem-se às revistas e aos álbuns, editados com frequência ou não.

O legislador não distingue os tipos de revista, considerando merecedoras da proteção imunizante até mesmo as revistas de pouco conteúdo intelectual e aquelas que contêm material pornográfico ou fescenino (v.g., revistas eróticas).

De outra banda, não podem ser considerados "periódicos", para fins de imunidade, os materiais de propaganda ou de interesse interno de empresas e os calendários comerciais, pois não veiculam pensamentos e ideias formalmente consideradas, com objetivo cultural ou político. A esse propósito, o STF se posicionou:

> **EMENTA:** ICM. Os calendários comerciais não se constituem em periódicos para os efeitos da imunidade constitucional assegurada pelo art. 19, III, "d", da Constituição Federal, pois não se destinam a veicular ou transmitir pensamentos e ideias. RE não conhecido. (RE 87.633/SP, 2ª T., rel. Min. Cordeiro Guerra, j. 15-12-1978)

Ademais, a imunidade de imprensa protege os **álbuns de figurinhas** e os fascículos semanais e sequencialmente formadores do livro. É que, em decisão prolatada pela ministra Ellen Gracie, em 25 de maio de 2004, a 2ª Turma do STF deu provimento ao Recurso Extraordinário n. 221.239, interposto por uma editora, contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que havia afastado a imunidade tributária de algumas publicações, no caso, do "álbum de figurinhas". Observe a ementa:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de

Analista de Controle Externo do TCE/AC (Especialidade: Direito), em 26-04-2009: *"As normas relativas à imunidade tributária devem ser interpretadas restritivamente, razão pela qual os álbuns de figurinhas e os respectivos cromos adesivos não estão alcançados pela imunidade prevista na CF para os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista (Área Jurídica) da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), em 09-08-2009: *"Pela jurisprudência do STF, a vedação constitucional à instituição de impostos sobre os livros, bem como sobre os papéis destinados à sua impressão, não alcança álbuns de figurinhas, nem apostilas de concursos públicos".*

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. (...) 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, **por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico** de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221.239/SP, 2ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 25-05-2004)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"A concessão da imunidade sobre livros, jornais e periódicos independe da prova do valor cultural ou pedagógico da publicação".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/CE, em maio de 2006: *"Somente os livros e revistas didáticos gozam de imunidade tributária constitucional objetiva".*

In casu, a editora alegou que os livros ilustrados (com cromos de complementação, feitos com figurinhas) são elementos da didática moderna, necessários à educação infantil, merecendo, assim, serem contemplados pela imunidade constitucional, haja vista incentivarem a cultura e garantirem a liberdade de pensamento.

Se o constituinte, ao instituir a benesse imunitória, não fez ressalvas redutoras de alcance da norma quanto ao valor artístico ou didático do veículo de pensamento, não cabe ao aplicador da norma constitucional pretender rechaçar este benefício fiscal, valendo-se, como censor onipotente, de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil.

É induvidoso que o "álbum de figurinhas" estimula o público infantil a se familiarizar com a informação veiculada nos meios de comunicação impressos, atendendo, em última análise, à difusão do conhecimento e à liberdade de expressão, sem se furtar da necessidade do benefício tributário.

Impende destacar, ainda, que o STF considerou imunes ao ISS as **listas telefônicas**, a par dos catálogos e guias, na condição de "periódicos", sob o argumento de que cumprem importante papel de utilidade social. Note a jurisprudência, que serviu de precedente para julgados que se seguiram:

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Ministério Público junto ao TCM/GO, em 10-06-2007: "*A imunidade tributária relativa a periódicos não atinge a edição de listas telefônicas".*

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 19, III, "D", DA CF). ISS LISTAS TELEFÔNICAS. A edição de listas

telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art. 19, III, "d", da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos "periódicos", imunizando-se ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os "periódicos" que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de "inegável utilidade pública", como é o caso das listas telefônicas. (...) (RE 101.441/RS, Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, j. 04-11-1987) (**Observação:** o mesmo entendimento foi corroborado em: RE 111.960/SP, 1ª T., rel. Min. Sydney Sanches, j. 12-04-1988; RE 134.071/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 15-09-1992; RE 199.183/SP, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 17-04-1998)

Curiosamente, o STJ, em 1994, quando foi instado a se pronunciar sobre o tema, refutou a tese da imunidade:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISSQN. IMUNIDADE. LISTAS TELEFÔNICAS. CONCEITO DE PERIÓDICOS. CF/1967 (EMENDA 1/69), ART. 19, III, "D" – LEI 6.874/80 – DECRETO 88.221/83. 1. A periodicidade, por si, não privilegia a publicação com a imunidade tributária. 2. As listas telefônicas, apesar de utilíssimo acervo de informações com formato convencional de livros e periódicos, não se destinam ao específico fim da cultura e a liberdade de pensamento, objetivando "a propagação de ideias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade". 3. A conceituação legal (Lei 6.874/80, art. 1º e Decreto n. 88.221/83, art. 1º, § 1º) não resguardou a imunidade das listas telefônicas. 4. Precedentes jurisprudenciais. 5. Recurso improvido. (REsp 313/MG, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 09-03-1994) (Grifos nossos)

Para nós, a imunidade tributária do livro, do jornal e dos periódicos é ancilar da liberdade de opinião e de informação, devendo abranger todas as formas de transmissão e difusão de qualquer forma de conhecimento. Trata-se de "manifesto descabimento da pretensão fazendária"[18], não podendo prosperar qualquer hesitação no reconhecimento da imunidade.

É possível que o intérprete, diante dos dispositivos constitucionais que imunizam de impostos os veículos de pensamento, sinta-se seduzido por uma exegese mesquinha, impressionando-se, negativamente, por exemplo, com a superficialidade das informações veiculadas por uma lista telefônica, ou com o caráter excessivamente lúdico de um álbum de figurinhas, pretendendo afastar-lhes a proteção da imunidade. Não nos parece a melhor interpretação; pelo contrário, é, em verdade, a pior entre as piores.

1.4 Análise do papel destinado a impressão – um insumo

O papel é o único insumo previsto na alínea "d", ao lado dos três veículos de pensamento (livros, jornais e periódicos) ali protegidos.

O legislador fez menção exclusiva a este insumo, todavia não remanesce dúvida de que o alcance da norma poderia ter sido mais abrangente, prevendo a desoneração tributária para outros bens, v.g., máquinas, tinta, tiras de plástico para amarração, e produtos diversos utilizados na fabricação de livros, jornais e periódicos.

Pergunta-se: como a jurisprudência, então, tem enfrentado a questão?

Certos Tribunais[19] vêm entendendo que a imunidade deve ser estendida, por exemplo, à tinta destinada à impressão desses veículos de pensamento, com o fundamento de que é um insumo imprescindível para sua publicação.

O STF, por sua vez, mantém-se fiel à literalidade do texto constitucional, interpretando restritivamente a alínea e vedando-lhe alcançar outros insumos. Aceita, nesse passo, a imunidade para todo e qualquer tipo de papel que venha a ser utilizado

na produção de livros, jornais e periódicos, guardando com ele correspondência, na materialidade e natureza. Em outras palavras, chancelou uma imunidade para materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito o papel para telefoto, o papel fotográfico (para fotocomposição por laser) e os filmes fotográficos, sensibilizados ou não impressionados (para imagens monocromáticas).

Pacificou, assim, o entendimento segundo o qual "o benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos, como são os **filmes e papéis fotográficos**" (RE 174.476, Pleno, rel. Min. Maurício Corrêa, j. 26-09-1996).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"De acordo com o entendimento do STF, é possível afirmar que a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, que trata da imunidade dos livros, jornais e periódicos, não abrange os filmes e os papéis fotográficos necessários à publicação dos jornais e periódicos".*

A partir desse julgado, que serviu de precedente para inúmeros outros[20] que a ele sobrevieram, sacramentou-se a interpretação restritiva para o insumo mencionado na parte final da alínea "d" – o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Essa diretriz jurisprudencial **exclui** do alcance tutelar da garantia constitucional em estudo quaisquer outros insumos, ainda que referentes a:

a) importação de insumos gráficos (RE 203.124; RE 203.267);

b) **tintas** (AI 307.932-AgR; RE 265.025);

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TJ/MG, para o cargo de Juiz de Direito/MG, em 2006: *"A Constituição Federal de 1988, literalmente, prevê a imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel, a tinta e o maquinário destinados a sua impressão, em relação a impostos".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Ministério Público junto ao TCM/GO, em 10-062007: *"A CF veda a instituição de impostos sobre jornais, mas a imunidade não abrange tinta especial utilizada para a confecção dos mesmos".*

c) maquinários e peças necessárias à produção (impressora rotativa de jornal e chapas de gravação para composição de imagem monocromática) (RE 213.688 e AgR-RE 244.698);

d) equipamentos a serem utilizados no parque gráfico (RE 195.576-AgR; RE 215.798);

e) tiras plásticas (fios de polipropileno) para amarração de jornais (RE 208.638-AgR; RE 220.154);

f) filmes (películas de polímero de propileno) utilizados para dar resistência a capas de livros (RE 392.221);

g) produtos à base de solução alcalina, para acelerar o processo de secagem da tinta na impressão de jornais (RE 204.234).

Nessa esteira, despontou a recente **Súmula n. 657 do STF**, segundo a qual "a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da CF abrange os filmes e papéis fotográficos

necessários à publicação de jornais e periódicos". Daí se falar que **"segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos não é restrita ao papel, sendo por isso extensiva aos filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos"**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-112003: *"Segundo entendimento firmado pelo STF, filmes fotográficos destinados à composição de livros, jornais e periódicos estão abrangidos por imunidade tributária".*
>
> **Observação:** item semelhante, fazendo menção ao teor da Súmula 657 do STF, foi solicitado **(I)** em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-04-2004; **(II)** em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 12-02-2006; **(III)** em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008.

É importante esclarecer que, na doutrina[21], entretanto, tem havido uma sedutora defesa da interpretação extensiva para os insumos da alínea "d" do inciso VI do art. 150 da CF, pretendendo homenagear a teleologia da cláusula constitucional em detrimento de uma exegese literal. Tal interpretação, dita "finalística", destina-se a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a conferir efetividade e a atribuir concreção a valores inafastáveis do texto constitucional. Para os defensores dessa exegese, a interpretação literal não presta obséquio nem ao Direito nem à Justiça.

À guisa de reforço, registre-se que, em 13 de maio de 2008, o ministro do STF Menezes Direito, no RE n. 202.149, entendeu que não caberia a tese da imunidade para o ICMS, IPI e II, relativamente ao despacho aduaneiro de peças sobressalentes de equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão offset para jornais, por se tratar de equipamento acessório. A propósito, como houve divergência nos votos, o julgamento em tela não foi concluído, aguardando-se o voto de desempate da Ministra Cármen Lúcia.

Em 26 de abril de 2011, com o voto de desempate da Ministra Carmen Lúcia, finalizou-se o julgamento, em cuja ementa constou que "a imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva". Com tal veredicto – surpreendente, diga-se, de passo –, o STF começa a dar indícios de que poderá vir a adotar uma interpretação mais lata para a questão, forçando o dispositivo constitucional a abarcar outros insumos além do papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos. O futuro mostrará como essa jurisprudência irá repercutir.

Por outro lado, a nosso ver, ainda que atendam às mesmas funções do livro, do jornal e dos periódicos, não se deve ofertar grande elastecimento ao dispositivo, razão pela qual não abonamos a imunidade para peças teatrais, para os filmes cinematográficos, para os programas científicos ou didáticos, para os jornais televisivos ou por radiodifusão, para os audiolivros etc. O mesmo raciocínio se estende às fitas de videocassete, aos DVDs, aos CDs etc., quando não veiculadores do "livro" em si. Em outras palavras, a

mídia falada e a vista escapam ao alcance da norma exonerativa. A propósito, veja-se a **Súmula n. 662** do STF, editada em 2003: “É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de obras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete”.

Protege-se, sim, a mídia escrita, isto é, materializada em papel ou em mídia eletrônica, desde que com o “livro” se mantenha conexa (v.g., o imune CD-ROM, cópia de um livro).

Nas palavras de Aliomar Baleeiro[22], “livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos”.

Portanto, se diversos são os jornais, se diferentes são as revistas, se variados são os tipos de livros, veiculados por qualquer forma, antiga ou moderna, devem desfrutar da imunidade; quanto ao papel, restringe-se a imunidade apenas àquele destinado à impressão de jornais, revistas e periódicos.

Posto isso, concluímos que o tema da imunidade de imprensa não se mostra “imune” ao panorama de alterabilidade, diante da jurisprudência, que ainda oscila, e da doutrina, que também se movimenta. Há de se acompanhar a constante evolução do tema.

1.4.1 O papel destinado a impressão e a não cumulatividade do art.155, § 2º, II, da CF

O art. 155, § 2º, II, da CF estabelece que a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Entretanto, enquanto a norma constitucional prevê a anulação do crédito relativo à operação anterior, devendo ser ele estornado, se a operação subsequente for marcada pela “isenção” ou “não incidência”, o mesmo raciocínio não se aplica às **imunidades tributárias**.

Para o STF, a imunidade tributária não se subsume a nenhuma das duas hipóteses, e, por conseguinte, não se lhe aplica o art. 155, § 2º, II, da CF, garantindo-se o integral creditamento do imposto na entrada da mercadoria no estabelecimento industrial, ou seja, repudiando-se a obrigatoriedade do estorno do imposto. Assim, reconhecer a inexigibilidade do estorno significa homenagear “por tabela” os caros vetores axiológicos que imantam a norma imunizante, por exemplo, a do art. 150, VI, “d”, CF. Se o Fisco obsta a utilização do crédito – com a consequente exigência do estorno –, frustra inexoravelmente a concretização da tutela constitucional por meio da imunidade em comento. A propósito, um bom exemplo pode ocorrer com a empresa fabricante de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos: a operação antecedente refere-se à compra de insumos e matéria-prima para a fabricação de papel, enquanto a operação subsecutiva, ex vi do art. 150, VI, “d”, da CF, cinge-se à saída do bem, protegida por força da imunidade tributária.

Desse modo, a imunidade exige o não estorno do crédito, ou seja, a sua manutenção, sob pena de o imposto pago na aquisição da matéria-prima transmutar-se em tributo incidente sobre o produto final (e imune), o que é inadmissível. Frise-se que assim entende o STF, conforme se depreende do veredito exarado em Ação Cautelar (Referendo em Medida Cautelar) n. 2.559, rel. Min. Celso de Mello, 2ª T., j. em 14-06-2010.

1 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 790.

2 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., pp. 339 e 340.

3 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 282.

4 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 284.

5 Ibidem, p. 284.

6 Ibidem, pp. 282 e 283.

7 V. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários à Constituição brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1994, v. 3, p. 104.

8 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 779.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 189.

10 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 293.

11 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 286.

12 V. BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 144.

13 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, pp. 286-288.

14 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., pp. 774 e 775.

15 Dicionário Aurélio Eletrônico – século XXI. Versão 3.0, novembro de 1999.

16 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 295.

17 Ibidem, p. 295.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 189.

19 Ver, nesse sentido: TRF/2ª Região/RJ, AMS 96.02.21983-1/RJ, 2ª T., rel. Des. Fed. Sérgio Feltrin Corrêa, DJU 18-07-2000.

20 Ver, a título exemplificativo, nesse sentido: RE 174.476; RE 178.863; RE 189.192; RE 190.761; RE 193.973; RE 203.859; RE 203.706; RE 204.234; AgR-RE 208.466; RE 231.378; RE 276.842; RE 289.370; entre outros.

21 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 289; v. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 784; v. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, p. 192.

22 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 354.

13

IMUNIDADE MUSICAL

A **Emenda Constitucional n. 75** – fruto da intitulada "PEC da Música" e publicada em 15 de outubro de 2013 (com produção imediata de efeitos) – acrescentou a alínea "e" ao inciso VI do art. 150 da Carta Magna, prevendo, assim, a imunidade musical. Observe o teor da nova alínea:

> **Art. 150.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
> **VI –** instituir impostos sobre:(...)

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

O propósito do novel comando imunitório é desonerar de impostos os fonogramas (a obra artística da produção de som) e videofonogramas (a obra artística da produção de imagem e som), musicais ou literomusicais, produzidos no Brasil. Desse modo, a obra intelectual do artista, em sua inteireza, passa a ficar protegida da tributação.

Para além disso, o poder constituinte derivado houve por bem ofertar proteção à mídia física, a qual veicula materialmente aquela obra intelectual. Trata-se dos suportes materiais ou arquivos digitais, a saber, os CDs e DVDs.

Destaque-se que a norma imunizante em apreço, a par do objetivo de reduzir os impostos sobre tais produtos – ou seja, propiciar a baixa de preços **(I)** nos CDs e DVDs, **(II)** nas vendas de músicas via telefonia (downloads de ringtones nos celulares) e **(III)** nas vendas pela Internet –, almeja, por certo, desestimular a comercialização clandestina de "cópias piratas" no Brasil. A propósito, em ambas as direções, a benesse constitucional vem ratificar axiologicamente o acesso à cultura e ao conhecimento, à semelhança da Imunidade de Imprensa, esmiuçada na alínea anterior (art. 150, VI, "d", CF).

Com efeito, o afastamento da tributação vem aqui proteger a livre manifestação de pensamento e a expressão da atividade artística e intelectual, sem embargo de dar guarida à livre comunicação e ao irrestrito acesso à informação. Não é demasiado perceber que toda essa liberdade almejada deságua, em última análise, no direito à

educação, que deve ser fomentado pelo Estado, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa e ao seu preparo, para o exercício da cidadania, e à sua qualificação para o trabalho, na atividade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar a arte, o pensamento e o saber (art. 5°, IV, IX, XIV, XXVII; arts. 205, 206, II, 215 e 220, §§ 2° e 6°, todos da CF).

É importante mencionar que a edição da Emenda já provocou reações adversas: três dias após a sua publicação (em 18-10-2013), o STF recebeu o protocolo da **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5058**, com pedido de liminar, contra a EC n. 75/2013, ajuizada pelo governador do Amazonas, o qual teme prejuízos à Zona Franca de Manaus – o maior polo de produção de CDs e DVDs do país. Conforme sustenta o autor da Ação, a Emenda viola os arts. 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), os quais garantem diferenciação tributária a produtos fabricados na Zona Franca de Manaus, até o ano de 2023. Aliás, o princípio tributário da uniformidade geográfica, na parte final do inciso I do art. 151 da CF, homenageia tal diferenciação. Em breve resumo, nos termos da ADI n. 5.058, a ampliação da imunidade tributária para fora da área da Zona Franca significa eliminar os fatores de compensação comparativa das indústrias do segmento audiovisual que empregam um grande número de trabalhadores na região. Tudo isso pode estimular, na visão do Governador, " a migração para outras regiões com melhores condições de infraestrutura e maior proximidade aos principais mercados consumidores do país".

Tirante a recente polêmica, a venda de CDs e DVDs, desde já, passa a ficar protegida da cobrança do **ICMS**, do **ISS** e, até mesmo, do **IOF** (nas aquisições virtuais). Nesse passo, é fácil perceber que a imunidade musical é **objetiva**, e não "subjetiva", significando que apenas os objetos afetos à arte musical (fonogramas e videofonogramas; CDs e DVDs) serão protegidos, e não as próprias pessoas responsáveis pela produção dessa arte (v.g., os artistas e grupos musicais).

Por fim, urge evidenciar que a norma imunitória contempla relevante ressalva: ela **não** alcança o processo de replicação industrial, o qual permanece alvo da normal tributação. Com efeito, os CDs e DVDs, naquele momento anterior à inserção das músicas em suas bases físicas, serão destinatários da normal incidência de ICMS e de IPI. Trata-se de uma fase do ciclo de produção a qual não desfruta do manto protetor da imunidade. Aliás, esse é um dos principais motivos que teria levado a bancada parlamentar amazonense, desde o início dos debates, a se opor à aprovação da "PEC da Música". Isso porque, se a imunidade tributária também alcançasse tal etapa, não justificaria a permanência das fábricas, responsáveis por essa fase industrial, na zona franca de Manaus, provocando um natural desestímulo ao desfrute dos incentivos fiscais próprios daquela área territorial.

À guisa de uma análise interdisciplinar, no Código Penal, o tema é tratado na perspectiva da violação de direito autoral (Título III. Dos Crimes Contra a Propriedade Imaterial; Capítulo I. Dos Crimes Contra a Propriedade Intelectual), conforme se nota no art. 184, § 2º:

> **Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos:**
>
> (...)
>
> **§ 1º** Se a violação consistir em reprodução total ou parcial, com intuito de lucro direto ou indireto, por qualquer meio

ou processo, de obra intelectual, interpretação, execução ou fonograma, sem autorização expressa do autor, do artista intérprete ou executante, do produtor, conforme o caso, ou de quem os represente:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.

§ 2º Na mesma pena do § 1º incorre quem, com o intuito de lucro direto ou indireto, distribui, vende, expõe à venda, aluga, introduz no País, adquire, oculta, tem em depósito, original ou cópia de obra intelectual ou fonograma reproduzido com violação do direito de autor, do direito de artista intérprete ou executante ou do direito do produtor de fonograma, ou, ainda, aluga original ou cópia de obra intelectual ou fonograma, sem a expressa autorização dos titulares dos direitos ou de quem os represente. (Grifos nossos)

É curioso notar que o STF já teve a oportunidade de indeferir habeas corpus em que a Defensoria Pública do Estado de São Paulo requeria, com base no princípio da adequação social, a declaração de atipicidade da conduta imputada a condenado, um vendedor de CDs e DVDs "pirateados", falsificados ou contrafeitos. Isso porque, no entender da douta Defensoria Pública, a referida conduta seria socialmente adequada, haja vista que a coletividade não recrimina tal praticante, mas, ao contrário, estimula a sua prática em virtude dos altos preços desses produtos, insuscetíveis de serem adquiridos por grande parte da população. Como é sabido, entre as funções do princípio da adequação está a de restringir o âmbito de abrangência do tipo penal, limitando a sua exegese, e dele elidindo as condutas consideradas socialmente adequadas e aceitas pela sociedade.

Urge mencionar que o STF refutou a tese em epígrafe, sob o entendimento de que a "tolerância social" não convalida a conduta ilícita do contrafator. Ora, a proteção dos direitos autorais encontra expresso amparo nos direitos e garantias fundamentais elencados no art. 5º da Constituição Federal (v.g., art. 5º, XXVII), sendo inadmissível a aplicação da Teoria da Adequação Social. No mesmo rumo, segue a iterativa jurisprudência do STJ:

EMENTA (II): PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE VIOLAÇÃO DE DIREITO AUTORAL. VENDA DE CD'S "PIRATAS". ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE DA CONDUTA POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA ADEQUAÇÃO SOCIAL. IMPROCEDÊNCIA. NORMA INCRIMINADORA EM PLENA VIGÊNCIA. ORDEM DENEGADA. **I.** A conduta do paciente amolda-se perfeitamente ao tipo penal previsto no art. 184, § 2º, do Código Penal. **II.** Não ilide a incidência da norma incriminadora a circunstância de que a sociedade alegadamente aceita e até estimula a prática do delito ao adquirir os produtos objeto originados de contrafação. **III.** Não se pode considerar socialmente tolerável uma conduta que causa enormes prejuízos ao Fisco pela burla do pagamento de impostos, à indústria fonográfica nacional e aos comerciantes regularmente estabelecidos. **IV.** Ordem denegada. (HC 98.898, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª T., j. em 20-04-2010) (Grifos nossos)

EMENTA (II): (...) esta Corte Superior firmou o entendimento de que a aceitação popular à contrafação de CDs e DVDs não imuniza seu autor contra as consequências penais da referida conduta, sendo vedada a aplicação dos princípios da insignificância e adequação social. (...) "(...) Em tais circunstâncias, não há como reconhecer o caráter bagatelar do comportamento imputado, não só pelo bem jurídico tutelado, mas pelas características do delito que, pela disseminação das mídias, animada pelo motivo de lucro, imprime à conduta reprovabilidade suficiente para concluir pela adequação social e necessidade de intervenção estatal. (...)" (AgRg no AREsp 60.864-RS, rel. Min. Sebastião Reis Júnior, 6ª T., j. em 07-05-2013) (Grifo nosso)

(**Ver, ainda, no mesmo sentido: (I)** AgRg nos EDcl no AREsp 265.891-RS, rel. Min. Campos Marques (Desembargador convocado do TJ/PR), 5ª T., j. em 07-05-2013; **(II)** AgRg no AREsp 97.669-SC, rel. Min. Alderita Ramos de Oliveira (Desembargadora convocada do TJ/PE), 6ª T., j. em 05-02-2013; **(III)** AgRg no REsp/MS 1.306.420, rel. Min. Laurita Vaz, 5ª T., j. em 21-05-2013; **(IV)** AgRg no REsp 1.356.243/MS, rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, 5ª T., j. em 12-03-2013; **(V)** HC 175.811/MG, rel. Min. Adilson Vieira Macabu (Desemb. Convocado do TJ/RJ), 5ª T., j. em 12-06-2012; **(VI)** HC 233.230/MG, rel. Min. Jorge Mussi, 5ª T., j. em 16-04-2013; **(VII)** HC 233.382/SP, rel. Min Og Fernandes, 6ª T., j. em 07-03-2013; e **(VIII)** REsp 1.193.196/MG, rel. Min. Maria Thereza

de Assis Moura, 3ª T., j. em 26-09-2012.

Posto isso, evidencia-se que a jurisprudência do STF e do STJ orientam-se no sentido de considerar, típica, formal e materialmente, a conduta prevista no art. 184, § 2º, do Código Penal, afastando, assim, a aplicação do princípio da adequação social.

Da mesma forma, o STF afastou a aplicação do princípio da insignificância. Com efeito, sabe-se que tal postulado não se vincula tão somente ao valor econômico dos bens apreendidos, mas, diferentemente, carece de dimensionamento à luz do grau de reprovabilidade da conduta, o qual, nesses casos, é alto, tendo em vista as consequências deletérias para as artes, a cultura e a economia do País – o que comumente se noticia na mídia em geral.

O STJ, em didática ementa, desnudou os contornos da tipicidade penal, necessária à caracterização do fato típico, em cotejo com o princípio da insignificância, o que se mostra bastante útil neste Manual e merecedora de ampla citação:

> **EMENTA:** (...) A moderna doutrina desmembra a tipicidade penal, necessária à caracterização do fato típico, em **três aspectos**: **o formal, o subjetivo e o material**. O **aspecto formal (ou objetivo)** consiste na perfeita subsunção da conduta ao tipo previsto na norma penal, possuindo, como elementos: conduta humana voluntária, resultado jurídico, nexo de causalidade e adequação formal. O **aspecto subjetivo** expressa o caráter psicológico do agente, consistente no dolo. Na **tipicidade material (ou normativa)**, por fim, verifica-se se a conduta – formalmente típica e subjetiva – possui relevância penal, em face da significância da lesão provocada ao bem jurídico tutelado, observando-se o desvalor da conduta e o desvalor do resultado, do qual se exige ser real, intolerável, grave e significante. Duas, portanto, são as suas hipóteses: a insignificância da conduta (aceitação social) e a insignificância do resultado (lesão irrelevante). Implica dizer que a intervenção do Direito Penal apenas se justifica quando o bem jurídico tutelado tenha sido exposto a um dano impregnado de significativa lesividade ou que a conduta seja desaprovada socialmente. Não havendo, portanto, a tipicidade material, mas apenas a formal, a conduta não possui relevância jurídica, afastando-se, por consequência, a intervenção da tutela penal, em face do postulado da intervenção mínima. (...) O Supremo Tribunal Federal manifestou entendimento no sentido de que, para a incidência do **princípio da insignificância**, é necessária a presença de **quatro vetores**, a saber: **a)** a mínima ofensividade da conduta do agente; **b)** nenhuma periculosidade social da ação; **c)** o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e **d)** a inexpressividade da lesão jurídica provocada. Isso porque "O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor – por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes – não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social" (...). **II.** No caso posto em análise, trata-se da exposição à venda de 74 (setenta e quatro) cópias contrafeitas de CDs e DVDs de títulos diversos, sem expressa autorização dos titulares dos direitos ou de quem os represente. **III.** Tal conduta não é dotada de uma mínima ofensividade, inexpressiva lesividade ao bem jurídico tutelado, tampouco de reduzido grau de reprovabilidade, porque, **além de violar seriamente o direito autoral, causa grandes prejuízos, não apenas aos artistas, mas também aos comerciantes regularmente estabelecidos, a todos os integrantes da indústria fonográfica nacional e, ainda, ao Fisco.** IV. A propagação do comércio de mercadorias "pirateadas", com o objetivo de lucro, revela alto grau de reprovabilidade da conduta do agente, que, embora rotineira, não a torna socialmente adequada e aceitável. (...) (HC 214.978/SP, rel. Min. Assusete Magalhães, 6ª T., j. em 06-09-2012) (Grifos nossos)

Da mesma forma, não se olvide do fato de que a comercialização de produtos "piratas" é – com certa tolerância, diga-se de passo – objeto de fiscalização e repressão estatal, e vem sendo alvo de ação estatal. Observe a ementa:

> **EMENTA:** (...) O fato de, muitas vezes, haver tolerância das autoridades públicas em relação a tal prática, não pode e não deve significar que a conduta não seja mais tida como típica, ou que haja exclusão de culpabilidade, razão pela qual, pelo menos até que advenha modificação legislativa, incide o tipo penal, mesmo porque o próprio Estado tutela o direito autoral. (...) Além do mais, não se pode considerar socialmente tolerável uma conduta que causa sérios

prejuízos à indústria fonográfica brasileira e aos comerciantes legalmente instituídos, bem como ao Fisco, pelo não pagamento de impostos, sendo certo que, de acordo com o que se depreende da denúncia, no caso concreto, trata-se de várias dezenas de CD´s e DVD´s, de título variados, falsificados. Destaque-se, ainda, que a "pirataria" é combatida por inúmeros órgãos institucionais, como o Ministério Público e o Ministério da Justiça, que fazem, inclusive, campanhas em âmbito nacional destinadas a combater tal prática. (...) (AgRg no REsp 1.18.8810-MG, rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, 6ª T., j. em 17-04-2012) (Grifos nossos)

Por fim, em 23 de outubro de 2013, o STJ editou a **Súmula n. 502**, com o seguinte enunciado: "Presentes a materialidade e a autoria, afigura-se típica, em relação ao crime previsto no art. 184, § 2º, do CP, a conduta de expor à venda CDs e DVDs 'piratas'."

Diante do exposto, nota-se que a ciência penal já apresentava o elevado grau de reprovabilidade da conduta, ofertando um favorável ambiente à modificação da Constituição. Afinal, à luz da "interpretação evolutiva", faz-se mister a sistemática informal de reforma do texto constitucional, traduzindo-se na "atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação de seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes", conforme se depreende das lições de Luís Roberto Barroso[1].

Acredita-se que tal desoneração deverá provocar reflexos positivos na indústria fonográfica nacional de um modo geral, a qual vem, de há muito, agonizando diante do "fantasma da pirataria". De fato, a contrafação prejudica sensivelmente os autores das obras, os empresários e a sociedade, na medida em que aumenta o desemprego e reduz o recolhimento de impostos.

Naturalmente, para que o consumidor consiga se beneficiar da exoneração, far-se-á mister que as gravadoras e indústrias repassem a não incidência para o preço final dos produtos, sob pena de se frustrar todo o desiderato exonerativo. Resta aguardar o encaminhamento da norma diante da realidade.

1 BARROSO, Luis Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 146.

14

SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

1 DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007: *"Para que uma prestação pecuniária compulsória possa ser conceituada como tributo é preciso que, além de ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, tenha como objeto moeda corrente ou valor que nela possa ser expresso, não constitua sanção de ato ilícito e esteja instituída em lei".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor em Ciência e Tecnologia da Fundação João Pinheiro do Estado de Minas Gerais, em 2007: *"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".*

Observação: item semelhante, reproduzindo o teor do art. 3º do CTN, foi solicitado em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Auditor Jr. da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007.

Conforme ensina Ruy Barbosa Nogueira, "os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direto público que constituem o Direito Tributário"[1].

Detalhando: o tributo...

– é	prestação pecuniária;
– é	compulsório;
– é	instituído por meio de lei;
– não é	multa;
– é	cobrado mediante lançamento.

"O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva"[2]. Nessa medida, "o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas"[3].

1.1 A prestação pecuniária

O tributo é prestação pecuniária, isto é, a obrigação de prestar dinheiro ao Estado. O art. 3º do CTN, em sua parte inicial, dispõe que "o tributo é prestação pecuniária, em moeda (...)". Não obstante a redundância no dispositivo, é possível asseverar que o dispositivo objetivou evitar o **tributo in natura (em bens)** ou o tributo in labore (em trabalho, em serviços).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"Sobre o conceito legal de tributo, descrito no art. 3º do CTN, é possível afirmar que se admite como forma de pagamento a 'entrega de coisa', como, por exemplo, parte da produção de uma indústria para pagamento de imposto sobre produto industrializado".*

A **pecúnia representa a prestação em dinheiro**, em moeda corrente (Real, no Brasil) ou em cheque, conforme o art. 162, I, CTN. Observe o dispositivo:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 53º Concurso para o cargo de Juiz de Direito/GO, em 2007: *"O ordenamento jurídico-tributário brasileiro só conhece tributo cujo objeto é prestação pecuniária, e cujo cumprimento se faz pela entrega de dinheiro, ou seja, apenas em circunstâncias especiais é possível a satisfação da obrigação tributária mediante a entrega de bens outros cujo valor possa ser expresso em moeda".*

Art. 162. O pagamento é efetuado:
I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;
II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

Este preceptivo dispõe que, além da moeda e do cheque, pode-se pagar o tributo por meio de vale postal (inciso I) e, **havendo previsão em lei**, por estampilha, papel selado ou por processo mecânico (inciso II).

Quanto ao pagamento de tributo por meio de cheque, a legislação tributária pode determinar as garantias necessárias, sem que tal exigência torne impossível o pagamento ou deixe mais oneroso do que se fosse feito em moeda corrente (art. 162, § 1º, CTN). Ademais, não perca de vista que o crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado, em razão do caráter pro solvendo do título (art. 162, § 2º, CTN). Observe os dispositivos:

Art. 162. (...)
§ 1º. A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.
§ 2º. O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

As formas de pagamento destacadas no inciso II do art. 162 do CTN são antiquadas. De há muito, pagamento por meio de vale postal deixou de ser utilizado. A estampilha, mencionada pelo legislador, é o selo. O pagamento por papel selado (papel em que o selo já se encontra presente) e por processo mecânico (impressão declarada mecanicamente no papel) praticamente não são mais utilizados, estando em franco desuso.

O caráter pecuniário é requisito inafastável para a configuração do fenômeno

tributário. Não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação que não seja pecuniária, v.g., a de prestar serviço militar obrigatório, ou a de trabalhar no Tribunal do Júri ou nas eleições. Assim, é defeso, em princípio, o pagamento de tributos em bens distintos de pecúnia. Diz-se "em princípio", haja vista o disposto no art. 156, XI, do CTN, inserido neste Código pela LC n. 104/2001, que delineia a Dação em Pagamento, como a mais recente causa extintiva do crédito tributário. Refere-se ela, todavia, apenas a bem imóvel. Tal comando veio abrandar a natureza do tributo como prestação exclusivamente pecuniária, devendo ser interpretado em concomitância com o art. 3º em análise.

Por derradeiro, insta mencionar que a obrigação de pagar o tributo – ou a multa – é chamada de obrigação principal (art. 113, § 1º, CTN). Além disso, o art. 114 do CTN reza que "o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Assim, é possível correlacionar o caráter pecuniário do tributo com o princípio da legalidade tributária.

1.2 A prestação compulsória

O tributo é prestação compulsória, logo, não contratual, não voluntária ou não facultativa. Com efeito, o Direito Tributário pertence à seara do Direito Público, e a supremacia do interesse público dá guarida à imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado.

A prestação pecuniária é dotada de compulsoriedade, ou seja, de **coercibilidade**, não dando azo à autonomia de vontade. Traduz-se o tributo em receita derivada, uma vez cobrada pelo Estado, no uso de seu poder de império, tendente a carrear recursos do patrimônio do particular para o do Estado.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 53º Concurso para o cargo de Juiz Substituto/GO, em 2007: *"Sobre tributos é incorreto afirmar que a coercibilidade é o seu traço característico".*

Segundo Paulo de Barros Carvalho, "prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias"[4].

É importante assinalar que o traço da compulsoriedade deriva, à semelhança do caráter pecuniário, da legalidade, uma vez que, à luz do art. 5º, II, CF, "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não for por meio de lei" (Grifo nosso). Ademais, o art. 150, I, CF condiciona a majoração e a instituição do tributo à lei. Esta, como se nota, a todos obriga. Na seara tributária, se a lei prevê o fato gerador alfa para o tributo beta, havendo sua concretização, tornar-se-á devido o tributo, independentemente de fatores extrínsecos ao fato imponível, que porventura desbordem da questão tributária (ver arts. 118, 123 e 126, CTN).

Luciano Amaro[5] conota que "o nascimento da obrigação de prestar (o tributo) é compulsório (ou forçado), no sentido de que esse dever se cria por força da lei (obrigação ex lege), e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação ex voluntate)".

Assim, não há que se optar pelo pagamento do tributo, mas a ele se submeter, uma vez ínsita sua natureza compulsória. Posto isso, valendo-se de expressão neológica,

tributo é prestação a-contratual.

1.3 A prestação diversa de sanção

O tributo não é multa, e a multa não é tributo. Entretanto, sabe-se que a multa deve estar prevista em **lei**, uma vez que é ela componente adstrito à reserva legal, consoante se depreende da dicção do art. 97, V, do CTN:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...)
>
> V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Para Ricardo Lobo Torres[6], "são inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação 'que constitua sanção de ato ilícito'. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º".

A multa é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção. Em face do descumprimento de uma obrigação tributária, quer seja principal (art. 113, § 1º, CTN), quer seja acessória (art. 113, § 2º, CTN), ensejar-se-á a aplicação da penalidade (ver art. 113, § 3º, in fine, CTN). Observe o dispositivo:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Nessa toada, o art. 157 do CTN preconiza que "a imposição de penalidade não ilide (sic; leia-se elide, isto é, elimina, suprime) o pagamento integral do crédito tributário". Veja-o:

> Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

Tal comando vem corroborar a distinção conceitual e estrutural entre tributo e multa, indicando que a multa não suprime a obrigação de pagar integralmente o crédito tributário. Paga-se o tributo porque se realiza um fato gerador; recolhe-se a multa porque se descumpriu uma obrigação tributária. O primeiro, id est, o tributo, funda-se no poder fiscal; a multa, por sua vez, no poder de punir. São, igualmente, prestações pecuniárias, porém independentes, podendo o sujeito passivo suportar as duas consequências patrimoniais. Noutra vertente, dir-se-ia que o pagamento do tributo, se realizado a destempo, não inibe a incidência de multa, exceto no contexto de denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

Por fim, diga-se que o pagamento, tanto do tributo quanto da multa, é considerado

obrigação principal (art. 113, § 1º, CTN).

Vale lembrar, ainda, que o **tributo não resulta de sanção por ato ilícito**, ou seja, "não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada"[7].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: "*O tributo se caracteriza também pelo fato de não resultar da aplicação de uma sanção por um ato ilícito*".
>
> **Observação:** Item semelhante foi considerado **CORRETO** em prova realizada no 52º Concurso para o cargo de Juiz de Direito/GO, em 12-06-2006.

Nesse sentido, preleciona Kiyoshi Harada:

> "A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional de isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade"[8].

Hugo de Brito Machado[9] assevera que "o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito".

Por fim, é importante frisar que "é legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário". Esta é a visão prevalecente (e recorrente) nas duas Turmas da 1ª Seção do STJ (AgRg no REsp 1.335.688/PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 04-12-2012).

1.4 A prestação instituída por lei

O tributo é prestação instituída por meio de lei, sendo, portanto, obrigação ex lege. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante (ver art. 123 do CTN). A legalidade avoca **(I)** o caráter pecuniário do tributo e **(II)** sua compulsoriedade, sendo, portanto, atributos dela decorrentes. Vale dizer que a **legalidade** e estes atributos se inter-relacionam, reflexamente.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Conforme o art. 3º do CTN, 'tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada'. Partindo da premissa de que o conceito de tributo previsto no CTN foi recepcionado pela CF de 1988 e fazendo uma interpretação sistemática do CTN inserido na ordem constitucional vigente, é possível afirmar que no conceito legal de tributo identificam-se alguns dos denominados 'princípios constitucionais tributários', a saber, os princípios da legalidade e da vedação ao efeito de confisco".*

De fato, "dizer que a prestação tributária é instituída em lei, já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação

jurídica, mas sim o comando legal"[10].

Em breve revisitação na temática do princípio da legalidade, depreende-se que o tributo depende de lei (ordinária ou complementar), consoante o art. 150, I, CF c/c art. 97, I e II, CTN. Trata-se de postulado com **ressalvas** adstritas a tributos, cujas alíquotas poderão ser alteradas por ato do Poder Executivo – II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível. Recomenda-se, neste momento, a leitura do art. 153, § 1º; do art. 155, § 4º, IV, "c"; e do art. 177, § 4º, I, "b", todos da CF.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Ala-goas (TCE/AL), em março de 2008: *"Sobre o conceito legal de tributo, descrito no art. 3º do CTN, é possível afirmar que, por via de regra, é instituído mediante lei, mas a Constituição Federal prevê exceções".*

Ademais, é mister enaltecer que a EC n. 32/2001 derrogou (modificação parcial) o art. 3º do CTN, pois previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto por **medida provisória**, ressalvados os tributos instituídos por lei complementar, conforme já estudamos (art. 62, § 1º, III, CF).

1.5 A prestação cobrada por lançamento

Definido conceitualmente no art. 142 do CTN como atividade administrativa plenamente vinculada, o lançamento mostra-se como procedimento de exigibilidade do tributo. Consuma-se em ato documental de cobrança, por meio do qual se pode quantificar (quantum debeatur) e qualificar (an debeatur) a obrigação tributária que lhe é preexistente.

Por ser ato vazado em documento escrito, não se admite lançamento verbal. Além disso, o lançamento é ato vinculado, logo, não discricionário. De fato, o lançamento é balizado ou regrado na lei, vedando-se ao administrador tributário, na ação estatal de exigir tributos, a utilização de critérios de oportunidade ou conveniência (discricionariedade). O tributo deve ser carreado aos cofres públicos, uma vez que a estes se mantém afetado, sob pena de responsabilização do agente público, caso tome caminho dessemelhante (ver art. 142, parágrafo único, CTN).

Frise-se, pois, que da lei emanam **(I)** o caráter pecuniário do tributo, **(II)** o timbre de compulsoriedade da exação e, finalmente, **(III)** a feição documental do lançamento tributário.

O lançamento não é ato autoexecutório, isto é, não pode ser executado de plano. Assim, o contribuinte pode costear ou desviar-se do pagamento do tributo e discuti-lo administrativa ou judicialmente, não devendo ser alvo implacável de atos autoexecutáveis de coerção, que visem compeli-lo, coativamente, a efetuar o recolhimento do gravame.

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária.

Em outras palavras "competência tributária é a aptidão para criar tributos. (...) O

poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”[11].

A Constituição Federal consagrou o princípio do federalismo (art. 60, § 4º, I, da CF), delimitando entre as pessoas políticas (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) o poder de tributar.

Kiyoshi Harada[12], discorrendo sobre o convívio das entidades impositoras, ensina que “a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos. (...) A essa atribuição de impostos a cada uma das entidades políticas, de forma privativa, estabelecida na Carta Política, denomina-se discriminação constitucional de rendas tributárias”.

A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de Direito Público está prevista nos arts. 153 a 156 da Constituição Federal, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos. Desse modo, cada entidade impositora está obrigada a comportar-se nos limites da parcela de poder impositivo ou potestade tributária que lhe foi atribuída pela Constituição.

A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena (art. 6º, CTN). Nesse contexto, diz-se que há, em nossa ordem constitucional, coincidência da competência legislativa com a competência tributária. Todavia, deve-se notar que a competência tributária, como poder de **instituição** de tributo, não se confunde com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Esta é genérica; aquela, específica. Tal competência para legislar é denominada competência concorrente, conforme o art. 24 da CF.

A sistemática a que se refere o art. 24, §§ 1º ao 4º, da CF, para o exercício da competência concorrente é bastante peculiar. Com o fito de tornar o tema mais assimilável, acompanhe as indagações didaticamente sequenciais:

I) A quem compete estabelecer normas gerais? À União.

II) A quem compete suplementar as normas gerais da União, mediante lei própria? Aos Estados e Distrito Federal.

III) Não existindo normas gerais da União, qual será o papel dos Estados e Distrito Federal? Exercerão a competência legislativa plena, editando leis de normas gerais próprias, que lhes obrigarão, em caráter exclusivo. É o caso do IPVA, cuja competência legislativa foi constitucionalmente exercida pelos Estados da Federação, à falta de normas gerais.

IV) E se, no caso anterior, sobrevier lei federal sobre normas gerais? Será suspensa a eficácia da lei estadual ou do Distrito Federal, naquilo que lhe for contrário. Memorize: é suspensão, e não revogação, pois não há hierarquia entre as leis.

Segue a jurisprudência do STF quanto à competência legislativa plena:

EMENTA: RECURSO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei n. 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena. § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. (AI-AgR 167777/SP, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 04-03-1997) (Grifo nosso)

Insta mencionar que todos os entes tributantes estão obrigados a observar as normas gerais de Direito Tributário, as quais estarão estabelecidas em leis complementares, conforme determina o art. 146, III, da CF.

2.1 Competência tributária e capacidade tributária ativa

A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Município/SP, em 11-03-2000: *"A indelegabilidade, a inalterabilidade, a irrenunciabilidade e a privatividade são características da competência tributária".*

Note o art. 8º do CTN:

Art. 8º. O não exercício da competência tributária não a defere a **pessoa jurídica de direito público** diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"Segundo o CTN, o sujeito ativo da obrigação tributária é toda pessoa física ou jurídica que pratica o fato gerador do tributo, pessoalmente ou por representantes legais".*

A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, caput, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é "administrativa e delegável".

O exercício da competência tributária, conquanto irrenunciável e intransferível, pode ser considerado facultativo. De fato, no plano da conveniência, cada ente tributante decide sobre o exercício da competência tributária. Não obstante, o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/99) dispõe que, no plano de gestão fiscal da pessoa política, deve haver a instituição de "todos" os tributos que compete à entidade, sob pena de sanções (art. 11, parágrafo único). O dispositivo merece interpretação cautelosa, pois o legislador quis, salvo melhor juízo, estimular a instituição do tributo economicamente viável, cuja competência estaria inadequadamente estanque. Portanto, entendemos que é defensável a facultatividade do exercício da competência tributária, uma vez que o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal não traduz, incontestavelmente, mecanismo efetivo de obrigatoriedade.

No entanto, é razoável admitir a delegação de atribuições administrativas, v.g., a

transferência das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de Direito Público, o que não se confunde com a imprópria "delegação de competência tributária", consoante o disposto no art. 7º, § 3º, CTN. Veja o dispositivo:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/PB, em 02-032008: *"O imposto sobre propriedade territorial rural é fiscalizado e cobrado pelos municípios, apesar de permanecer com a União a competência para instituí-lo".*

Art. 7º. (...)
§ 3º. **Não constitui delegação de competência** o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IFEP/PB, para o cargo de Advogado do Sesc/Senac (Paraíba), em 2009: *"Entidades não estatais, como o Senai e Senac, por exemplo, podem ter o poder de tributar, desde que a lei lhes conceda".*

Tal transferência tem sido chamada na doutrina de atribuição de capacidade tributária ativa. No Brasil, o presente episódio é comum a certas **autarquias** (entidades corporativas, como o CREA, CRC, CRM, CRECI etc.), que recebem da União a atribuição de exigir um tributo – a contribuição profissional ou corporativa (art. 149, caput, CF) – dos profissionais vinculados àquelas entidades profissionais.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fapese/SE, para o cargo de Advogado do Conselho Regional de Medicina do Estado de Sergipe (CREMESE), em 2609-2004: *"No que se refere às 'contribuições especiais', é possível afirmar que os sujeitos ativos competentes para a cobrança dessas contribuições são as pessoas jurídicas de direito público, excluídas as autarquias e outros entes de menor grau".*

Note o teor do caput art. 7º do CTN:

Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...).

Frise-se que, na esteira da delegação das atribuições administrativas, seguem, também, as garantias e privilégios processuais da fazenda pública, v.g., a capacidade processual para o ajuizamento de execução fiscal, conforme a dicção do art. 7º, § 1º, CTN:

Art. 7º. (...)
§ 1º. A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

Com efeito, a pessoa jurídica que detém capacidade tributária ativa poderá ocupar o polo ativo da relação jurídico-tributária, na condição de "sujeito ativo", pois é titular do poder de exigir o tributo, conforme o art. 119 do CTN, in verbis:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. (Grifo nosso)

Por fim, impende mencionar que a atribuição das funções administrativas, no bojo da

delegação de capacidade tributária ativa, pode indicar, por determinação legal, que os recursos arrecadados serão de livre disponibilidade da entidade delegatária, para fins de sustentação das finalidades precipuamente institucionais. Quando tal circunstância ocorre, exsurge o fenômeno conhecido por parafiscalidade, o que impõe, em certos casos, a denominação das contribuições especiais, previstas no art. 149, caput, da CF, de contribuições parafiscais.

Entretanto, não se pode confundir a parafiscalidade com a chamada "sujeição ativa auxiliar", quando ocorre a arrecadação do tributo pelo ente delegatário, mas em nome do ente político competente para instituir o tributo. Vale dizer que o "sujeito ativo auxiliar", diferentemente da entidade parafiscal, é um mero agente que tem a função de recolher e repassar o tributo ao ente político. Assim, é dado relevante nessa sistemática **saber para quem se dirige o produto da arrecadação**. Exemplo: quando pagamos a conta de luz ou de telefone à concessionária respectiva, ali seguirá o ICMS recolhido. A entidade arrecadadora deverá repassá-lo ao Estado-membro, na condição de mera intermediária no processo arrecadatório dessa exação estadual.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto, em 2004: *"Na denominada 'sujeição ativa auxiliar', desimporta para quem se dirija o produto da arrecadação".*

2.2 Detalhando a classificação da competência tributária

A competência tributária pode ser classificada em: **(I)** privativa; **(II)** comum; **(III)** cumulativa; **(IV)** especial; **(V)** residual; e **(VI)** extraordinária. É vital ao estudioso do Direito Tributário que conheça os detalhes de cada espécie.

2.2.1 Competência privativa

É o poder que têm os entes federativos para instituir os impostos que são enumerados exaustivamente na Constituição Federal. Nesse passo, "designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político"[13].

Os constitucionalistas distinguem a competência privativa da competência exclusiva, afirmando que a primeira – a competência privativa – seria passível de delegação, o que nos faria concluir, rigorosamente, que a competência tributária é "exclusiva", e não privativa. Entretanto, o art. 153 da CF, a par da doutrina majoritária, indica, no plano terminológico, que se consagrou o outro atributo para a competência tributária: a privatividade. Portanto, adotamos, nesta obra, a expressão competência privativa.

Trata-se, pois, de competência privativa, terminologicamente, no sentido de que a própria Constituição já determina o rol dos impostos relativos a cada ente tributante. Observe: o art. 153 da CF enumera os **impostos federais**, de competência privativa da União; o art. 155 da CF enumera os **impostos estaduais**, de competência privativa dos Estados e Distrito Federal; e os arts. 156 e 147, parte final, ambos da CF, enumeram os **impostos municipais**, de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal. Isso porque "a Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos"[14].

Incluem-se, ademais, na competência privativa o poder para a criação de outros tributos, diversos dos impostos.

No plano de instituição pela **União**, destacam-se **(I)** o **Empréstimo Compulsório** (art. 148, CF) e **(II)** as Contribuições Especiais (art. 149, caput, CF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A Constituição atribui apenas à União a competência para instituir empréstimo compulsório; por isso, a guerra, a calamidade ou o investimento público relevante não justificam empréstimos compulsórios estaduais ou municipais".*

Já no plano de instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, à luz da competência privativa, teremos: **(I)** as contribuições sociais para custeio do Sistema de Previdência e Assistência Social de seus próprios servidores (art. 149, § 1º, CF), de competência dos **Estados, Distrito Federal e Municípios**; e **(II)** a **Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP – art. 149-A, CF – EC n. 39/2002), de competência dos Municípios e Distrito Federal**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal/ES, em 03-062007: *"Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria e contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009: *"Acerca da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, é possível afirmar que apenas os Municípios e o Distrito Federal detêm competência para a instituição desse tributo".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelas seguintes instituições: **(I)** Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-052008; **(II)** Vunesp, para o cargo de Advogado da Fundação Instituto de Terras do Estado de São Paulo (ITESP), em 21-09-2008; e **(III)** Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado do Ceará (DPG/CE), em 2601-2008.

Alguns autores preferem denominar Competência Especial a competência para a instituição do Empréstimo Compulsório e das Contribuições Especiais, dada a discussão acerca de sua natureza tributária. Hoje, no entanto, o STF considera ambos como gravames que possuem natureza jurídica tributária distinta das demais espécies de tributos.

Portanto, pode-se falar que competência privativa é o poder legiferante das entidades tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), quanto à criação de tributos que lhes são genuína e exclusivamente peculiares.

2.2.2 Competência comum

A competência tributária comum está relacionada aos tributos chamados vinculados, isto é, às taxas e às contribuições de melhoria. Para estes, não se estipularam "listas" enumeradas na Constituição Federal, indicando, com exclusivismo, a entidade tributante correspondente ao plano de instituição do tributo vinculado respectivo. Com efeito, se pensamos no IPI, logo detectamos a pessoa política detentora de competência tributária

– a União. O mesmo raciocínio estende-se aos demais impostos. Todavia, não é possível fazê-lo com os tributos vinculados. Assim, a competência comum indica que, “de modo comum”, União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, poderão ser os sujeitos ativos das taxas ou contribuições de melhoria, desde que realizem os fatos geradores de tais gravames contraprestacionais.

Para Ricardo Lobo Torres, “competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contraprestacionais (taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores públicos), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação. Aparece nos arts. 145, II e III, e 149, parágrafo único”[15].

Exemplos: se um **Estado-membro** prestar um serviço público específico e divisível – um fato gerador de taxa (art. 79, II e III, CTN) –, despontará uma **taxa estadual**; se um **Município** realizar uma obra pública da qual decorra valorização imobiliária – o fato gerador de contribuição de melhoria (art. 81, CTN) –, despontará uma **contribuição de melhoria municipal**.

2.2.3 Competência cumulativa

A competência cumulativa ou múltipla, prevista no art. 147 da CF, prende-se ao poder legiferante de instituição de impostos pela União, nos Territórios Federais, e pelo Distrito Federal, em sua base territorial.

O dispositivo faz menção tão somente a impostos, porém é comando plenamente aplicável às demais espécies tributárias, e.g., às taxas e às contribuições de melhoria. Note-o:

> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Compete à União, nos Territórios, os impostos federais, estaduais e os municipais, desde que, com relação a estes últimos, os Territórios não sejam divididos em municípios (v.g., o caso antigo do arquipélago de Fernando de Noronha).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 170º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP em 23-03-1999: *“Em território Federal, competem à União, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais”.*

Desse modo, a União deve instituir os impostos federais e estaduais, nos Territórios, em qualquer caso. Os impostos municipais, por sua vez, serão de competência da União, respeitada a condição anunciada, isto é, a inexistência de municípios no Território. A contrario sensu, se houver municípios, nos Territórios, competirão aos próprios municípios os impostos municipais respectivos. Assim, caso o Território seja dividido em Municípios, a competência destes, com relação aos impostos municipais, permanecerá incólume.

Curiosamente, tal competência cumulativa impõe efeitos no plano da isenção dos impostos, uma vez que o poder de instituir o gravame é correlato ao poder de isentá-lo. Nessa medida, dir-se-ia que compete à União, nos Territórios, ipso facto, isentar os impostos federais, estaduais e municipais, respeitada, quanto a estes, a condição já

anunciada, sem que se macule o princípio constitucional constante do art. 151, III, CF.

> Art. 151. É vedado à União: (...)
> III – Instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Exemplo: seria constitucional uma lei federal, isentante de IPTU, para município localizado em Território, cuja base territorial não venha dividida em circunscrições administrativas autônomas municipais. Tratar-se-ia da intitulada "isenção autonômica ou autônoma".

No tocante ao Distrito Federal, a parte final do art. 147 da CF sinaliza que a ele competem os impostos municipais. Aliás, como é cediço, o Distrito Federal não pode ser dividido em municípios (art. 32, CF).

Em interpretação sistemática com o caput do art. 155 da CF, conclui-se que, cumulativamente, **competem ao Distrito Federal, os impostos municipais e os estaduaisa**, isto é, seis impostos (IPTU, ISS, **ITBIb**, ICMS, IPVA, ITCMD).

> **a.** Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça/AM, em 10-06-2001: *"Das espécies tributárias indicadas pela Constituição, o DF pode instituir apenas aquelas próprias dos Estados-membros".*
> **b.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Exame de Ordem Nacional, em 2007: *"Considera-se um ato de compra e venda de bem imóvel localizado no DF, sendo o comprador domiciliado em Goiânia/GO e vendedor em Imperatriz/MA. Nesse caso, será devido ao DF o imposto sobre transmissão* inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bem imóvel".*

2.2.4 Competência especial

A competência especial traduz-se no poder de instituir os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e as contribuições especiais (art. 149, CF), justificando-se tal classificação pelo fato de terem subsistido, durante largo período, inúmeras polêmicas acerca da natureza tributária desses dois tributos.

Os empréstimos compulsórios são tributos autônomos, com cláusula de restituição, instituídos pela União, por lei complementar, em face de três pressupostos fáticos: (I) calamidade pública, (II) guerra externa e (III) investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (art. 148, I e II, CF c/c art. 15, I e II, CTN). Nesse passo, entende-se superada, de modo incontroverso, a antiga Súmula n. 418 do STF ("O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária").

Da mesma forma, é inafastável a natureza tributária das contribuições especiais, i.e., tributos finalísticos, à semelhança dos já mencionados empréstimos compulsórios, não se lhes aplicando – a ambos! – o art. 4º, I e II, CTN.

Tais contribuições especiais, de âmbito federal, constam do art. 149, caput, da CF. Podem ser assim denominadas: contribuições profissionais ou corporativas; contribuições interventivas ou CIDEs; e contribuições social-previdenciárias (art. 195, CF). No art. 149, § 1º, da CF, exsurgem as contribuições sociais estaduais ou municipais, para os servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ademais, desponta, no **art. 149-A da CF**, uma contribuição municipal, de competência dos **Municípios e Distrito Federal** – a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou

COSIP).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, pa-ra o cargo de Analista Técnico (UASJUR) do Sebrae (Nacional), em 27-07-2008: *"A contribuição de serviço de iluminação pública é inconstitucional, pois não existe autorização na Constituição Federal para a sua instituição".*

> Note o item (adaptado)considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acaplam, para o cargo de Defensor Público da Prefeitura de São Tomé/RN, em 09-092007: *"A União poderá instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, a qual poderá ser cobrada na fatura do consumo de energia elétrica".*
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"Os Estados podem instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública".*

2.2.5 Competência residual

A competência residual ou remanescente encontra guarida em dois dispositivos do texto constitucional: o art. 154, I, e o art. 195, § 4º. A temática afia-se ao poder de instituir o **tributo diverso daqueles já existentes**. Daí se falar em competência residual, na acepção "daquilo que resta, de algo genuinamente restante ou residuário".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"A CF criou os tributos possíveis de serem instituídos pelos entes da Federação, sendo proibida a criação de outros".*

Para Luciano Amaro[16], "diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas".

O art. 154, I, CF trata da competência residual para os impostos; o art. 195, § 4º, CF dispõe acerca da competência remanescente para as contribuições para a seguridade social.

Há posicionamento doutrinário, segundo o qual haveria uma "competência residual" para as taxas e contribuições de melhoria. Recomendamos cautela no tema, pois ele tende a gerar confusão. É que existem competências administrativas, em determinadas áreas, que estão repartidas, conforme a vontade do legislador constituinte, expressamente, entre a **União** e os **Municípios** (ver arts. 21, 23, 25, 30 e 32, todos da CF). Nesse passo, o art. 25, § 1º, CF determina que competem aos **Estados-membros** todas as atribuições que **não** foram deferidas a outro ente. Daí se falar em "competência residual" para Estados e Distrito Federal, no tocante às taxas e contribuições de melhoria, quanto aos serviços, ao poder de polícia e às obras públicas não inseridos nas atribuições da União e dos Municípios. O tema, todavia, não desfruta de endosso generalizado. Vamos analisá-los, um a um, em abono da melhor didática:

> Art. 154. A União poderá instituir:
> I – mediante lei complementar, **impostos** não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (...)

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/0208-2009: *"Com relação à competência tributária outorgada pela Constituição Federal à União, é possível afirmar que pode estabelecer, por meio de lei complementar, outros tributos além dos expressamente mencionados na Constituição Federal, desde que não sejam cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados constitucionalmente".*

Trata-se do **dispositivo** que hospeda a competência residual para os impostos.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 170º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 23-03-1999: *"A Constituição Federal enumera os impostos de competência da União, mas esta pode instituir, mediante lei complementar, impostos além dos previstos, desde que respeitadas restrições impostas pela Carta Maior quanto à natureza, ao fato gerador e à base de cálculo dos novos impostos".*

No campo dos **impostos**, a competência residual indica que o imposto novo deverá ser instituído, por **lei complementar**, pela União, obedecendo-se a duas limitações: **(I)** respeito ao princípio da não cumulatividade; e **(II)** proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo de outros impostos.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Promotor de Justiça/MG, em 04-04-2004: *"Compete à União instituir, mediante lei, impostos não previstos na CF, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição".*

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo Exame de Ordem Nacional, em 2007.

Assim, o imposto novo não poderá incidir em cascata, gerando uma sobreposição de incidências, à semelhança do ICMS e do IPI (ver art. 155, § 2º, I, CF e art. 153, § 3º, II, CF, respectivamente). Além disso, deverá haver uma inovação estrutural, no cotejo com os demais impostos, o que torna a sua instituição bastante dificultosa.

Quanto às **contribuições para a seguridade social**, o raciocínio é parcialmente idêntico, haja vista a imposição constante do art. 195, § 4º, CF, que atrela a matéria ao comando inserto no art. 154, I, CF. Note o preceptivo:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)
>
> § 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Sendo assim, dir-se-ia que as contribuições para a seguridade social residuais devem respeitar os seguintes parâmetros:

a) instituição, por lei complementar, pela União;

b) respeito ao princípio da não cumulatividade;

c) proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo **de outras contribuições** (e não de impostos!).

Esta “adaptação” adveio de exegese insculpida no STF, para o qual “não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do art. 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou bases de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição”. Trata-se, pois, de uma inovação estrutural, quanto às demais contribuições, e não quanto aos impostos propriamente ditos. Em outras palavras, nada obsta a que uma contribuição para a seguridade social nasça com fato gerador ou base de cálculo de um imposto listado na Constituição.

Nessa direção, segue o entendimento do STF:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. LEI COMPLEMENTAR N. 84/96. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário n. 228.321, relatado pelo Ministro Carlos Velloso perante o Plenário, no sentido da constitucionalidade do inciso I do artigo 1º da Lei Complementar n. 84/96, afastando-se a possibilidade de se ter a adequação da parte do artigo 154, inciso I, da Carta da República, vedadora da cumulatividade e da tomada, como fato gerador, de base utilizada relativamente a impostos nela contemplados. (RE 242.615/BA, 2ª t., rel. Min. Marco Aurélio, j. 17-08-1999. Ver nesse sentido: RE 258.470/RS, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 21-03-2000; RE 228.321/RS, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º-10-1998; RE 231.096/MG, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 02-03-1999)

Posto isso, memorize que a competência residual ou remanescente pode estar associada a **impostos ou a contribuições para a seguridade social**, sempre no bojo de lei complementar, o que veda, de pronto, seu exercício por medida provisória (art. 62, § 1º, III, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado da União (AGU), em 1º-022009: *“Suponha que determinado tributo criado pela União, com base em sua competência tributária residual, tenha o produto de sua arrecadação destinado à formação de reservas cambiais. Nesse caso, o referido tributo somente poderá ser uma contribuição”.*

Por fim, deve ser enfatizado que o STF tem entendido que a previsão, por meio de emenda constitucional, de competência para a instituição de um tributo não se enquadra no exercício da competência residual da União. A esse respeito, vale a pena relembrar o IPMF e a CPMF, cujas previsões se deram no bojo das EC n. 3/93 e EC n. 12/96, respectivamente.

2.2.6 Competência extraordinária

A competência extraordinária é o poder de instituição, pela União, por lei ordinária federal, do **imposto extraordinário de guerra (IEG)**, conforme se depreende do art. 154, II, da CF c/c o art. 76 do CTN. A instituição por lei ordinária não inviabiliza a possível criação por medida provisória, uma vez que esta, como se sabe, é vedada tão só para os casos adstritos à lei complementar (ver art. 62, § 1º, III, CF). Note os comandos:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003: *“Na iminência ou no caso de guerra externa, é vedado à União instituir impostos extraordinários não compreendidos em sua competência tributária”.*

Na CF:

Art. 154. A União poderá instituir: (...)

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A União poderá instituir, mediante lei ordinária, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, na iminência ou no caso de guerra externa, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José-SC), para o cargo de Juiz de Direito do Maranhão (TJ/MA), em 2008.

No CTN:

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz.

O IEG poderá ser criado na situação de beligerância, na qual se vir inserido o Brasil, com o intuito de gerar receitas extras à manutenção de nossas forças armadas. Assim, o contexto é restritivo: guerra externa, iminente ou eclodida, e não uma mera "guerra civil".

Curiosamente, a situação de guerra pode ensejar a instituição do IEG ou do Empréstimo Compulsório (art. 148, I, CF), ou de ambos, se aprouver à União, detentora de competência tributária de tais exações. Ad argumentandum, no âmbito dos traços distintivos entre ambos, poder-se-ia estabelecer: o IEG surge por lei ordinária (ou MP), não é restituível e não se vincula à despesa que o fundamentou (art. 167, IV, CF); o Empréstimo Compulsório surge por lei complementar (MP, aqui, não!), é restituível e tem receita afetada à despesa que o fundamentou (art. 148, parágrafo único, CF).

Um ponto de extremo relevo deve ser enfatizado: o fato gerador da indigitada exação não será a guerra! Nem poderia ser! Também não pode conter ele a materialidade de tributo diverso de imposto, v.g., de taxa! A esse respeito, o legislador constituinte sinalizou, conforme se nota na parte final do inciso II do art. 154, que o IEG poderá, **estando ou não compreendido no campo de competência da União**, conter fato gerador de qualquer imposto ou até um fato gerador novo, não havendo limitação quanto à sua estrutura de incidência. Trata-se de uma permissão expressa na Constituição Federal para a bitributação e para o bis in idem, uma vez ampla a liberdade de escolha do fato imponível para o IEG.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A instituição do imposto extraordinário no caso de guerra externa pode adotar como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"Para que, no caso de guerra externa, a União possa instituir imposto extraordinário, esse imposto deverá estar, necessariamente, compreendido em sua competência tributária".*

Por fim, registre-se que tal imposto, sendo criado, terá exigência imediata, pois se trata de exceção às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, CF).

Além disso, insta enfatizar que o gravame tem índole provisória, uma vez que, **cessadas as causas de sua criação, deve desaparecer**. Conforme o texto constitucional, o imposto pode até perdurar após a celebração da paz, desde que seja gradativamente extinto. A esse respeito, tentou o CTN (art. 76) ser mais preciso, dispondo que a cobrança do imposto será suspensa, no prazo máximo de 5 anos, a contar da data da celebração da paz. Portanto é vedado o interregno temporal superior a um quinquênio entre a celebração da paz e a extinção do imposto.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Os Empréstimos Compulsórios têm sua cobrança suprimida, gradativamente, quando cessadas as causas de sua criação"*.

Com efeito, conforme se estudou no capítulo 1, tal imposto é uma receita pública que se enquadra como "extraordinária", ou seja, um ingresso que ocorre em situação de excepcionalidade, com forte caráter temporário.

Observe, a seguir, um quadro comparativo entre a Competência Extraordinária, ora estudada, e a Competência Residual.

COMPETÊNCIA RESIDUAL	COMPETÊNCIA EXTRAORDINÁRIA
ART. 154 DA CF	
INCISO I	**INCISO II**
IMPOSTO RESIDUAL	**IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO DE GUERRA**
Tributo Federal (União)	Tributo Federal (União)
Competência tributária residual ou remanescente	Competência tributária extraordinária
Pode ser instituído a qualquer tempo	Só pode ser instituído nos casos de guerra externa
O contexto é de "imposto novo"	O contexto é de "imposto para situação de beligerância"
Lei complementar	**Lei ordinária**
Imposto permanente, sem limitação de tempo	Imposto provisório, com limitação de tempo
Observar o princípio da não cumulatividade	Não observar o princípio da não cumulatividade
Observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal	Não observar os princípios da anterioridade anual e nonagesimal
Proibição de coincidência entre o fato gerador ou a base de cálculo dele com os de outros impostos	Permissão de coincidência entre o fato gerador dele com os de outros impostos
Há limitações quanto à sua estrutura de incidência	Não há limitações quanto à sua estrutura de incidência
Respeito ao princípio da exclusividade das competências impositivas	Sem respeito ao princípio da exclusividade das competências impositivas

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A União poderá instituir, no exercício da competência residual, outros impostos, não-cumulativos e mediante lei complementar"*.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Unama, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Bragança/PA, em 2007: *"Caracteriza a possibilidade de utilização da competência tributária residual da União criar, por lei complementar, um novo imposto distinto dos previstos na Constituição Federal, desde que seja não cumulativo e não tenha fato gerador ou*

base de cálculo próprios dos impostos já existentes".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"A União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa".*
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A União, mediante lei ordinária, tem competência privativa residual para instituir novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham por fato gerador ou base de cálculo próprios dos demais impostos discriminados na Constituição Federal".*

Como se disse, em epígrafe, tem-se, com o IEG, uma permissão expressa na Constituição Federal para a bitributação e para o bis in idem, uma vez ampla a liberdade de escolha do fato imponível para este gravame.

A bitributação representa "mais de um ente tributante que cobra um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador". Ao veicular uma vitanda solidariedade ativa, o fenômeno apresenta-se criticável e passível de correção por ação judicial, exceto quanto ao IEG, em que se tem uma bitributação constitucionalmente admitida.

Afora a ressalva constitucionalmente prevista, quando depara o contribuinte com uma bitributação, pode se valer de uma ação judicial apta a corrigir tal solidariedade credora – Ação de Consignação em Pagamento –, uma vez que não pode haver "solidariedade ativa" no Direito Tributário, mas tão somente a solidariedade passiva (arts. 124 e 125 do CTN). A Ação Consignatória tem respaldo nos arts. 890 e seguintes no CPC e no art. 164 do CTN, cuja transcrição, na parte que nos interessa, segue adiante:

> Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: (...)
> III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

A propósito, é de todo oportuno tecer alguns comentários sobre o instituto similar, igualmente condenável, conhecido como bis in idem – fenômeno em que "um ente tributante cobra mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador".

No questionamento judicial tributário, pode o operador do Direito, em face do bis in idem, valer-se das ações judiciais típicas do Processo Tributário, não havendo ação específica como método corretivo para tal "anomalia jurídica", como existe para o instituto da bitributação, i.e., a ação de consignação em pagamento.

Encerramos, assim, o presente capítulo com um quadro de memorização sobre a terminologia utilizada na classificação das competências tributárias:

DENOMINAÇÃO DA COMPETÊNCIA	TRIBUTOS	ENTIDADES POLÍTICAS
PRIVATIVA	Impostos, como regra.Outros tributos, inclusive.	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
COMUM	Taxas e Contribuições de Melhoria	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
CUMULATIVA	Tributos em geral (o art. 147 da CF menciona impostos)	União e Distrito Federal
ESPECIAL	Empréstimos Compulsórios e Contribuições	**União**

	Especiais	
RESIDUAL	Impostos e Contribuições para a Seguridade Social	União
EXTRAORDINÁRIA	Imposto Extraordinário de Guerra	União

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"Os municípios, para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade, poderão instituir empréstimo compulsório, desde que limitado a seu território".*

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Ludus/PI, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Belém do Piauí/PI, em 2009: *"Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, os Municípios podem instituir empréstimos compulsórios, ficando a aplicação dos recursos, daí provenientes, vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (...)".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Esta-dual/MS, em 2001: *"A competência para instituir empréstimos compulsórios é da União, podendo ser excepcionalmente atribuída ao Distrito Federal".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Os Empréstimos Compulsórios são de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observando-se a competência material de cada um desses entes políticos".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: *"Compete concorrentemente à União, aos Estados e ao Distrito Federal a ins-tituição de empréstimos compulsórios".*

1 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 155.

2 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 17.

3 Ibidem, p. 16.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 25.

5 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 22.

6 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 236.

7 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 25.

8 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., pp. 253-254.

9 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 57.

10 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 26.

11 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 93.

12 Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 281.

13 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 95.

14 Idem, p. 99.

15 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 363.

16 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 95.

15

ESPÉCIES DE TRIBUTOS E IMPOSTOS

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Segundo entendimento doutrinário uníssono, defende-se que subsistem 5 (cinco) tributos no atual sistema tributário constitucional brasileiro, à luz da intitulada teoria pentapartida.

Curiosamente, o art. 145 da Carta Magna, na esteira do art. 5º do CTN, faz menção a apenas 3 (três) espécies tributárias, i.e., os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, fazendo transparecer que o ordenamento jurídico doméstico teria adotado uma divisão tricotômica, cujas bases sustentam a teoria tripartida. Não é à toa que Ricardo Lobo Torres[1] aduz que "a Constituição de 1988, a exemplo do texto anterior, é confusa no classificar quantitativamente os tributos. A leitura do art. 145 pode levar a se concluir pela classificação tripartida do tributo, que abrangeria os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria".

Observe os dispositivos:

> Art. 145 (CF). A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I – impostos;
> II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 5º (CTN). Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"Segundo o CTN, são tributos os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria".*

Sendo assim, faz-se mister enfrentarmos as principais correntes doutrinárias que pretenderam estabelecer classificações dos tributos, a fim de delimitar o campo de estudo que ora se inicia.

A primeira corrente, capitaneada por Geraldo Ataliba[2], esposou entendimento calcado em uma teoria denominada "dicotômica" – também conhecida por teoria clássica, dualista ou bipartite (bipartida) –, que separava os tributos em apenas **2 (duas) espécies**: tributos vinculados a uma atuação estatal (taxas e contribuições de melhoria,

ambos aglutináveis na forma de "taxas") e tributos não vinculados (impostos). Assim, todo o arcabouço tributário se resumia no dicotômico binômio "imposto-taxa". Esta antiga concepção pode ser considerada válida apenas para **fins meramente didáticos**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Federal, em 2006: "*No Sistema Tributário Nacional, para efeitos didáticos, os tributos são divididos em duas classes: tributos que têm natureza de impostos, ou seja, não vinculados a uma contraprestação estatal e tributos que têm natureza de taxa, composta pelos tributos vinculados a uma contraprestação estatal*".

Frise-se que fizeram coro a Geraldo Ataliba outros tributaristas de nomeada, a saber, Pontes de Miranda[3] e Alfredo Augusto Becker[4], para quem "da análise da regra jurídica tributária apenas Impostos ou Taxas podem ser inferidos".

À época da elaboração do CTN, em 1966, prevalecia a teoria tripartite (tripartida ou tricotômica), com fundamento em seu art. 5º, segundo a qual os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, deveriam ser divididos em 3 (três) espécies: (I) impostos, (II) taxas e (III) contribuições de melhoria.

Diga-se, em tempo, que esta teoria, que "sempre gozou de grande prestígio entre os tributaristas"[5], foi influenciada pelo Código Tributário Alemão de 1919, estando presente já na Constituição Federal de 1946, na posterior Emenda Constitucional n. 18/65 e, após, no art. 5º do CTN, culminando com a inserção no atual texto constitucional (art. 145, CF).

Segundo Rubens Gomes de Sousa[6], deveria prevalecer uma classificação tripartite: impostos, taxas e contribuições, estando compreendidas, neste último grupo, todas as receitas tributárias que não fossem impostos nem taxas.

Tal linha de pensamento foi seguida por importantes doutrinadores, para quem, de modo demasiado restritivo, o fato gerador era o elemento determinante da natureza jurídica do tributo (ver art. 4º do CTN). De fato, "**os impostos não incorporam, no conceito, a destinação** a esta ou àquela atuação do Estado que, de algum modo, possa ser referida ao contribuinte"[7].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Técnico em Procuradoria – PGE/PA (Área: Direito), em 07-01-2007: *"Considere que o DF tenha editado lei complementar instituindo o imposto sobre grandes fortunas, em razão da alta renda per capita das pessoas domiciliadas em seu território, e que essa lei tenha sido publicada no dia 5 de dezembro de 2006. Tomando como referência inicial essa situação e com base nas normas que regem o Sistema Tributário Nacional, é possível afirmar que a natureza jurídica do imposto sobre grandes fortunas é determinada pela destinação do produto de sua arrecadação".*

Observe o **art. 4º do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação".*
>
> **Observação:** item semelhante, reproduzindo o teor do art. 4º do CTN, foi solicitado em provas realizadas pelas seguintes instituições: **(I)** Instituto Indec, para o cargo de Advogado Municipal da

Prefeitura de Sumaré/SP, em 2009; **(II)** Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009; **(III)** FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008.

Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho[8] enfatiza que "tributo é categoria genérica que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria".

Na mesma trilha, seguiu Américo Masset Lacombe[9], para quem "tributos são impostos, ou taxas ou contribuições de melhoria. Tanto as demais contribuições sociais ou especiais, ou lá que nome venham a ter, como os empréstimos compulsórios, nada mais são que ou impostos ou taxas. Eles se revestem ou da categoria de imposto ou da categoria de taxa".

Para Paulo de Barros Carvalho[10], há três espécies de tributos: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, afirmando-se que o empréstimo compulsório pode assumir quaisquer dessas configurações, e as contribuições ou são impostos ou são taxas.

É relevante apresentar o pensamento do eminente tributarista Ricardo Lobo Torres[11], para quem a Constituição teria adotado a divisão quadripartida: "o tributo compreende o imposto, taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório". O estimado professor acredita que as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, referidas no art. 149, amalgamam-se, no eixo conceitual, às contribuições de melhoria, mencionadas no art. 145, III, "subsumindo-se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais".

Luciano Amaro[12], por sua vez, adepto desta corrente, entende que as espécies tributárias são: impostos, taxas (de serviço, de utilização de via pública e, ainda, a contribuição de melhoria), contribuições (sociais, econômicas e corporativas) e empréstimos compulsórios. Para este autor, portanto, ao contrário do que entende grande parte da doutrina, a contribuição de melhoria não constituiria uma espécie tributária autônoma, mas seria uma modalidade da categoria taxa.

Fato é que, nas décadas de 80 e 90, sobrevieram, com grande expressividade, os empréstimos compulsórios e as contribuições, respectivamente. Nesse diapasão, fez-se mister cotejar tais exações com o art. 3º do CTN, definidor de tributo, inferindo-se que elas se mostravam como nítidas prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por meio de lei e cobradas por meio de lançamento. Ipso facto, tributos eram.

Daí o surgimento da teoria pentapartida, que hoje predomina entre nós, na doutrina[13], e no **STF**, indicando o entendimento ao qual nos filiamos, conquanto chancelemos, com louvor, a análise de Luciano Amaro[14] sobre os critérios de classificação dos tributos:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"O Supremo Tribunal Federal (STF) firmou o entendimento de que existem três espécies de tributos: impostos, taxas e*

contribuições de melhoria".

"Os critérios de classificação dos tributos não são certos ou errados. São mais adequados, menos adequados, ou inadequados (a) no plano da teoria do direito tributário, ou (b) no nível do direito tributário positivo, como instrumento que permita (ou facilite) a identificação das características que devem compor cada espécie de tributo (...)".

Aliomar Baleeiro[15] foi um dos primeiros doutrinadores, no Brasil, a admitir a possibilidade de existência de cinco espécies tributárias, embora não o tenha afirmado categoricamente. Apesar de admitir, em princípio, apenas três espécies tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria), já via as contribuições especiais como uma categoria tributária juridicamente autônoma[16], registrando, ainda, que os empréstimos compulsórios revestiam-se da indumentária de tributo.

Nesse passo, a teoria pentapartida (pentapartite ou quinquipartida) baseia-se na distribuição dos tributos em **cinco autônomas exações**: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *"Com relação às normas e definições do direito tributário, os tributos são: imposto, taxa e contribuição de melhoria".*
Observação: houve recurso ao item, na tentativa de fazer prevalecer a ideia da teoria tripartida. Todavia, a Banca manteve o julgamento, sob a seguinte justificativa: "a questão se refere às normas e definições de Direito Tributário, não se restringindo ao CTN (art. 5º) e à CF (art. 145), pois há os Empréstimos Compulsórios e as Contribuições".

Note o elucidativo trecho do voto do Ministro do STF Moreira Alves, em 29-06-1992, no RE n. 146.733-9/SP (Pleno):

EMENTA: (...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (Grifos nossos)

É importante observar o didático trecho do voto do Ministro do STF Carlos Velloso, em 1º-07-1992, no RE n. 138.284/CE (Pleno), por nós visualmente organizado:

EMENTA: As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes:

(1) a) os **impostos** (CF arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156);

(2) b) as **taxas** (CF, art. 145, II);

(3) c) as **contribuições**, que podem ser assim classificadas:

c.1. **de melhoria** (CF, art. 145, III);

c.2. **parafiscais** (CF, art. 149), que são:

c.2.1. **sociais**,

c.2.1.1. **de seguridade social** (CF art. 195, I, II, III),

c.2.1.2. **outras de seguridade social** (CF, art. 195, § 4º),

c.2.1.3. **sociais gerais** (o FGTS, o salário-educação, SESI, SENAI, etc. (...));

c.3. **especiais**;

c.3.1. **de intervenção no domínio econômico** (CF, art. 149) e

c.3.2. **corporativas** (CF, art. 149). (...)

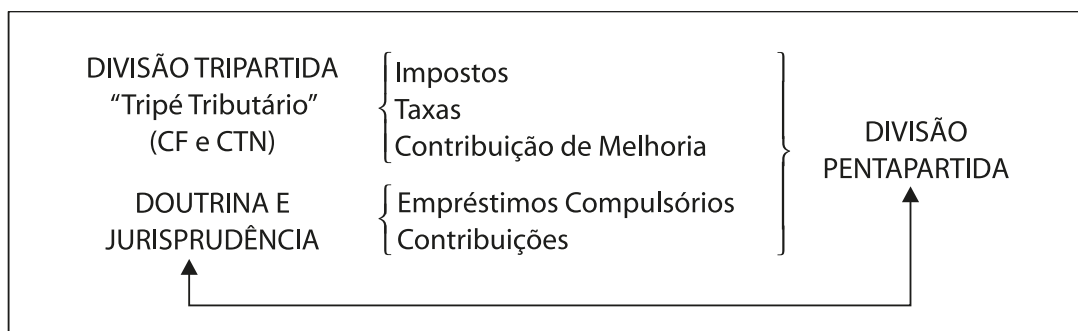
(4) d) os **empréstimos compulsórios** (CF, art. 148).

Embora as duas decisões do STF, posto que contemporâneas, apresentem certa divergência quanto ao número exato de tributos – cinco, no primeiro julgado, e quatro, neste último –, fica assente que o Pretório Excelso ratifica o entendimento segundo o qual, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, incrementam o sistema tributário nacional os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e as contribuições (art. 149, CF). "Assim sendo, para a classificação dos tributos terá que se levar em conta o disposto nos arts. 148 e 149"[17].

É importante frisar que o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos – os empréstimos compulsórios e as contribuições (art. 149, CF) –, ou seja, exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo relevância para a identificação do fato gerador do tributo, como ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Nesse compasso, diz-se que **o art. 4º, I e II, do CTN não se aplica aos empréstimos compulsórios e às contribuições**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal Substituto da 5º Região, em 30-07-2006: "*Consoante o CTN, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes, para qualificá-la, tanto a denominação e demais características formais adotadas pela lei quanto a destinação legal do produto da sua arrecadação. Todavia, com o advento da Constituição de 1988, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais assumiram o* status *de espécies tributárias. Algumas dessas exações, todavia, têm fato gerador idêntico ao dos impostos, o que torna inaplicável a citada regra do CTN*".
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"As espé-cies tributárias impostos, taxas e contribuição de melhoria são definidas pela análise do fato gerador, sendo irrelevante para tal a destinação legal do produto da arrecadação".*

Observe o quadro mnemônico a seguir:

De uma maneira ou de outra, "as variações da doutrina em torno do tema têm sido numerosas. A par das classificações bipartidas, há as tripartidas, quadripartidas, quinquipartidas. E o campo é propício para a ampliação do rol, dependendo do nível de

especificação analítica a que se chegue"[18].

Ad argumentandum, há até quem defenda que, com o advento da Emenda Constitucional n. 39/2002, que trouxe à baila a Contribuição para o Serviço de Custeio de Iluminação Pública (CIP ou COSIP), de competência privativa dos Municípios e Distrito Federal, consoante o art. 149-A da CF, passou a viger uma nova concepção classificatória dos tributos: a teoria hexapartida, dada a singularidade do tributo ora surgido, não confundível com as demais exações – tema que será explicado em momento ulterior deste capítulo.

Passemos, agora, à análise dos tributos, um a um:

1.1 Impostos

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio – é o que se de-preende da dicção do **art. 16 do CTN**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Escola de Serviço Público do Estado do Rio de Janeiro (FESP/RJ), para o cargo de Professor Docente I da SEE/RJ, em 2007: *"Segundo o artigo 16 do CTN, o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, é denominado imposto".*
>
> **Observação:** item semelhante, reproduzindo o teor do art. 16 do CTN, foi solicitado em prova realizada pelo Instituto Indec, para o cargo de Advogado Municipal da Prefeitura de Sumaré/SP, em 2009.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"Quanto aos parâmetros conceituais do 'imposto', diz-se que é instituído mediante previsão legal de fato típico, que, uma vez ocorrido, dá nascimento à obrigação tributária. Ademais, não se relaciona a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo, nem se afetando a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, ou a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público".*

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Para Paulo de Barros Carvalho[19], "podemos definir **imposto como o tributo** que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"Imposto é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".*

O art. 145, I, da CF também prevê esta figura tributária, sem tecer considerações sobre o aspecto material do gravame.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; (...)

Nesse passo, o imposto se define como **tributo não vinculado**[20] à atividade

estatal, o que o torna atrelável à atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/PE, em fevereiro de 2004: *"É correto afirmar que os impostos são tributos não vinculados, visto que possuem como fato gerador uma situação que independe de atuação estatal específica em benefício do contribuinte, razão pela qual não pode ser considerada causa para o seu inadimplemento qualquer falha no serviço público estatal".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009: *"O imposto é uma exação desvinculada de qualquer contraprestação estatal, decretada exclusivamente em função do 'jus imperii' do estado".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-062008: *"Os impostos são chamados de "tributos não vinculados" porque sua cobrança independe de qualquer atividade estatal específica em relação ao contribuinte".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: "A vinculação não é um atributo do imposto". Dessarte, "é da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuosidade atinente ao administrado"[21].

Na esteira de uma classificação qualitativa, os "tributos vinculados são os tributos devidos em decorrência de uma prestação estatal em favor do contribuinte; vinculadas são as taxas e as contribuições; não vinculados, os impostos"[22].

Esses elementos conceituais nos permitem perceber que o tributo vinculado tende a se afastar do princípio da capacidade contributiva, exsurgindo no ambiente que favorece o sistema de custo/benefício ou equivalência. É o que os torna "comutativos ou retributivos". Por outro lado, o tributo não vinculado – no caso, o imposto – encontra sua essencial justificativa no princípio da capacidade contributiva, o que lhe avoca o rótulo de "tributo contributivo"[23].

Assim, para o pagamento do imposto, basta a realização, pelo particular, do fato gerador, não correspondendo, em si, "a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público"[24].

Essa é a razão por que se diz que o imposto é tributo unilateral. Em outras palavras, costuma-se rotular a exação de tributo sem causa ou gravame não contraprestacional, uma vez desvinculado de qualquer atividade estatal correspectiva.

Para José Eduardo Soares de Melo[25], o imposto sinaliza "um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada em substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta e imediata do Poder Público".

De fato, a título de exemplificação, "quando **Caio** se torna proprietário de um bem imóvel, localizado na zona urbana, **Caio** deve pagar o IPTU, sem qualquer atuação

estatal paralela”; de outra banda, “quando o **Município** presta a Caio um serviço público específico e divisível, **Caio** deve pagar uma taxa de serviço ao ente político”.

Fica fácil perceber que, no âmbito do imposto, “o contribuinte age, e ele próprio arca com o gravame”; na seara da taxa, por sua vez, “o Estado age, e o contribuinte arca com a exação”.

Com efeito, “o fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte”[26], significando que para exigi-lo “de certo indivíduo **não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado**”[27].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *“O Imposto decorre de uma atividade privada e com significado econômico”.*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto OPET, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura da Câmara Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *“Imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que depende de uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte”.*

O STJ, a propósito, já decidiu que o contribuinte não poderia obrigar o Município a realizar certa obra ou serviço, sob a alegação de que havia pago o IPTU:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUINTE DO IPTU. CONTRAPRESTAÇÃO DO ESTADO AO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CONCEITOS DE CONTRIBUINTE E CONSUMIDOR. EQUIPARAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. INAPLICABILIDADE IN CASU. 1. Os impostos, diversamente das taxas, têm como nota característica sua desvinculação a qualquer atividade estatal específica em benefício do contribuinte. 2. **Consectariamente, o Estado não pode ser coagido à realização de serviços públicos, como contraprestação ao pagamento de impostos**, quer em virtude da natureza desta espécie tributária, quer em função da autonomia municipal, constitucionalmente outorgada, no que se refere à destinação das verbas públicas. (...) 5. Recurso Especial desprovido. (STJ, REsp 478.958/PR, 1ª T., Min. Luiz Fux, j. 24-06-2003) (Grifos nossos)

Insta mencionar que o imposto é, concomitantemente, exação não vinculada e gravame de arrecadação não afetada. É que a receita dos impostos visa custear as **despesas públicas gerais ou universais**, v.g., educação, segurança pública, limpeza pública etc. Além disso, a receita do imposto não pode se atrelar a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante a proibição derivada do princípio da não afetação, constante do inciso IV do art. 167 da Carta Magna.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-042009: *“A destinação do produto da arrecadação dos impostos pode ser questionado para postular a repetição do indébito tributário”.*

Observe-o:

> Art. 167. São vedados:
>
> (...)
>
> **IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa**, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços

públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (...) (Grifos nossos)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO, em 2006: *"Os impostos são tributos vinculados a órgãos, fundos ou despesas".*

1.1.1 O princípio da não afetação e os impostos

O postulado da não afetação (ou não vinculação) dos impostos, previsto no inciso IV do art. 167 da CF, dispõe que **é proibida a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: "*Os impostos são tributos não vinculados a quaisquer atividades estatais relacionadas ao contribuinte, sendo vedada a vinculação de suas receitas a órgãos, fundos ou despesas, salvo exceções constitucionalmente previstas*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Defensor Público de Rondônia, em 2007: "*As receitas dos impostos são vinculadas a órgãos, fundos ou despesas*".

Note o comando, na redação dada pela EC n. 42/2003:

Art. 167. São vedados: (...)

IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (...)

Por força de tal vedação, que mais se mostra como regra do que como "princípio" – haja vista não se pôr como "um fim a ser buscado, mas uma vedação a ser observada pelo legislador"[28] –, não se pode **majorar um imposto e vincular tal aumento a uma dada finalidade**, sob pena de irremissível inconstitucionalidade. Portanto, a regra, dirigida ao legislador, visa "vincular a receita pública a certas despesas"[29].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFPR, para o cargo de Advogado da Câmara Municipal de São José dos Pinhais/PR, em 05-04-2009: "*O prefeito municipal de uma cidade brasileira, ao elaborar o projeto de Lei Orçamentária Anual, decide vincular a captação de receitas do Imposto Predial e Territorial Urbano a uma determinada despesa de capital – construção de praça pública –, com o objetivo de evitar que os recursos sejam gastos em outras despesas. A decisão do prefeito municipal é inconstitucional, pois viola o princípio da não vinculação de receitas a despesas*".

No plano da motivação, o mandamento em análise visa assegurar que o conjunto das receitas componha uma "massa distinta e única"[30] hábil a cobrir o conjunto das

despesas. Quer-se, assim, evitar que a receita de impostos, por antecipação, fique comprometida, "inviabilizando de apresentar proposta orçamentária apta à realização do programa de governo aprovado nas urnas"[31].

Diversamente da previsão constante da Constituição Federal de 1967 (§ 2º, art. 62), que determinava a não afetação a todos os tributos[32], o texto constitucional hodierno atrelou o postulado, de índole orçamentária, a impostos, e não a "tributos". Daí se afirmar que a afetação compõe o desenho legislativo das demais figuras tributárias, a saber, da taxa, da contribuição de melhoria, do empréstimo compulsório e das contribuições (das **CIDEs**, das contribuições corporativas e das sociais)[33].

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-062005: *"Segundo a Constituição da República, é vedado à lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo destinar o produto de sua arrecadação a órgão, fundo, despesa ou qualquer outra finalidade determinada".*

Como se depreende do dispositivo em epígrafe, o princípio da não afetação dos impostos não é absoluto, comportando exceções, constitucionalmente expressas, que o mitigam, assim resumidas: (1ª) a repartição de receitas tributárias; (2ª) a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária; e (3ª) a prestação de garantias (i) para operações de crédito por antecipação de receita, (ii) para a União (garantia e contragarantia) e (iii) para pagamento de débitos para com esta.

Observe o quadro mnemônico, que auxilia na memorização de tais exceções:

Exceções ao *princípio da não afetação dos impostos*	
1ª	Repartição constitucional dos impostos;
2ª	Destinação de recursos para a *saúde*; Destinação de recursos para o desenvolvimento do *ensino*; Destinação de recursos para a atividade de administração tributária;
3ª	Prestação de garantias para: (i) operações de crédito por antecipação de receita; (ii) a União (garantia e contragarantia); e (iii) pagamento de débitos para com esta.

Sob uma perspectiva mais detalhada de exposição das exceções ao princípio, teremos:

1. **A repartição do produto da arrecadação de impostos;**

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José/SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007: "*De acordo com a Constituição da República, a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa é vedada. Há, porém, exceções. Pode-se considerar uma exceção a essa regra: a repartição do produto da arrecadação de impostos da União (IR e ITR, por exemplo) e dos Estados (IPVA e*

ICMS, por exemplo) aos Municípios, nos termos previstos na própria Constituição da República".

2. A destinação de recursos para (I) as ações e serviços públicos de saúde, para (II) manutenção e desenvolvimento do ensino **(e não para assuntos como "segurança pública" ou "fundo de amparo ao trabalhador"!**) e para (III) realização de atividades da administração tributária (fruto da EC n. 42/2003), como determinado, respectivamente, pelos seguintes dispositivos:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Sergipe, em 08-06-2008: "*Por regra, aos Estados é vedado criar vinculações da receita de impostos; todavia, há casos em que a CF o admite, tais como nas despesas com segurança pública e com o fundo de amparo ao trabalhador*".

(I) Art. 198. (...)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos (...)

(II) Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(III) Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e **atuarão de forma integrada**, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela EC n. 42/2003)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: "*É constitucional a vinculação de parte da receita de impostos à atividade de administração tributária quando atuarem de forma integrada a União, o Distrito Federal, os estados e os municípios*".

3. **A prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita**, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Sergipe, em 08-06-2008: "*Por regra, aos Estados é vedado criar vinculações da receita de impostos; todavia, há casos em que a CF o admite, tais como nas prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita*".
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José/SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007.

Art. 165.(...)

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Art. 167.(...)

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, a e b, e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.

Em tempo, urge relatar um caso retumbante na jurisprudência do STF, afeto à Lei n. 6.556/89 do Estado de São Paulo. Na ocasião, buscou-se a vinculação de receita do ICMS (majorado de 17% para 18%) ao aumento de capital da Caixa Econômica do Estado de São Paulo, para financiamento de programa habitacional. O referido aumento foi declarado inconstitucional pelo STF. Observe a ementa:

> **EMENTA:** IMPOSTO – VINCULAÇÃO A ÓRGÃO, FUNDO OU DESPESA. A teor do disposto no inciso IV do artigo 167 da Constituição Federal, é vedado vincular receita de impostos a órgão, fundo ou despesa. A regra apanha situação concreta em que lei local implicou majoração do ICMS, destinando-se o percentual acrescido a um certo propósito – aumento de capital de caixa econômica, para financiamento de programa habitacional. Inconstitucionalidade dos artigos 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei n. 6.556, de 30 de novembro de 1989, do Estado de São Paulo. (RE 213.739, rel. Min. Marco Aurélio, Pleno, j. 06-05-1998)
>
> **Observação:** ver, ainda, o RE 172.153, rel. Min. Maurício Corrêa, 2ª T., j. 12-12-1997.

Por outro lado, é importante registrar que a EC n. 42/2003, incluindo o parágrafo único no art. 204 da CF, facultou aos Estados e ao Distrito Federal vincular até cinco décimos por cento (0,5%) de sua receita tributária líquida a programa de apoio à inclusão e promoção social, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de (I) despesas com pessoal e encargos sociais; (II) serviço da dívida; e (III) qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.

Aliás, utilizando essas mesmas ressalvas, o legislador constituinte derivado (EC n. 42/2003) incluiu o § 6º ao art. 216 da CF, prevendo que "é facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento (0,5%) de sua receita tributária líquida, para o financiamento de programas e projetos culturais".

Nesse rumo, mencione-se que o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, instituído para vigorar até o ano de 2010, foi prorrogado por tempo indeterminado por meio da EC n. 67/2010, visando viabilizar a todos os brasileiros o acesso a níveis dignos de subsistência. Os recursos do mencionado Fundo serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida. Ele é composto da receita de alguns impostos (IPI-Seletivo e Imposto sobre Grandes Fortunas), entre outras fontes, conforme a dicção do art. 80, ADCT, ad litteram:

> Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:
>
> II – a parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional de cinco pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do Fundo;
>
> III – o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição; (...)

Daí se poder concluir que o postulado da não afetação (ou não vinculação) dos impostos, previsto no inciso IV do art. 167 da CF, ao proibir a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, não o faz como regra absoluta, mas como mandamento que comporta importantes relativizações.

1.1.2 Os impostos e a privatividade das competências

É importante frisar que o regime jurídico-constitucional dos impostos é bastante peculiar. O legislador constituinte repartiu a competência legislativa para institui-los entre

as entidades impositoras, ou seja, as pessoas públicas de direito constitucional interno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Desse plano decorre, terminologicamente, o contexto da competência privativa para a instituição dos impostos. Estes foram, então, nominalmente enumerados, indicando-se a cada uma das pessoas políticas quais os que lhe cabe instituir[34].

Nessa toada, afirma-se que a Constituição Federal prevê, de modo taxativo ou numerus clausus, as listas de impostos federais, estaduais e municipais. Entretanto, com maior rigor, pode-se afirmar que **a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União não é taxativa**, em face da possibilidade do exercício da competência residual (art. 154, I, CF). Note as listas, no quadro mnemônico a seguir:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A chamada 'competência residual', para a instituição de outros impostos, traduz-se na seguinte técnica: arrolados os tipos atribuídos a cada um dos entes, os tipos remanescentes (residuais) são atribuídos à competência da União. Disso resulta que a lista de situações materiais que ensejam a incidência de impostos da União não é taxativa".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º06-2008: *"O rol dos impostos federais não é absolutamente exaustivo, sendo permitida à União a criação de novos impostos diferentes daqueles já previstos na Constituição Federal de 1988".*

LISTAS DE IMPOSTOS

IMPOSTOS FEDERAIS	
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DA UNIÃO	
Art. 153, CF	**Art. 154, CF**
1. Imposto sobre Importação (Inciso I) 2. Imposto sobre Exportação (Inciso II) 3. Imposto sobre Renda (Inciso III) 4. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (Inciso IV) 5. Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (Inciso V) 6. Imposto Territorial Rural – ITR (Inciso VI) 7. Imposto sobre Grandes Fortunas (Inciso VII)	1. Imposto Residual (Inciso I) 2. **Imposto Extraordinário de Guerra – IEG (Inciso II)**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Na iminência ou no caso de guerra externa, a União, os Estados e os Municípios poderão instituir impostos extraordinários".*

IMPOSTOS ESTADUAIS (Art. 155, CF)		
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL		
1. ITCMD (Inciso I)	2. ICMS (Inciso II)	3. IPVA (Inciso III)

IMPOSTOS MUNICIPAIS (Art. 156, CF)		
COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO FEDERAL		
1. IPTU (Inciso I)	2. ITBI (Inciso II)	3. ISS (Inciso III)

Impende destacar, em tempo, que as siglas dos impostos, acima apresentadas, não equivalem, inexoravelmente, a seus verdadeiros nomes (nomen juris).

O quadro adiante permitirá que o leitor tome contato com os nomes técnicos dos impostos, a partir de siglas correntes, percebendo que nem sempre a abreviatura corresponde à sua fiel tradução por extenso:

1. **II** – Imposto sobre importação de produtos estrangeiros;
2. **IE** – Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
3. **IR** – Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;
4. **IPI** – Imposto sobre produtos industrializados;
5. **IOF** – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
6. **ITR** – Imposto sobre propriedade territorial rural;
7. **IEG** – Imposto extraordinário de guerra;
8. **ITCMD** – Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
9. **ICMS** – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
10. **IPVA** – Imposto sobre propriedade de veículos automotores;
11. **IPTU** – Imposto sobre propriedade territorial urbana;
12. **ITBI** – Imposto sobre transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
13. **ISS** – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;
14. **ISGF** – Imposto sobre grandes fortunas.

Por fim, urge relembrar que os impostos, previstos na Constituição Federal, deverão ser instituídos, como regra, por meio de lei ordinária. Todavia, dois casos de impostos federais atrelam-se à lei complementar: o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF) e o imposto residual (art. 154, I, CF).

Aqueles que avocam a lei ordinária, como é cediço, podem estar adstritos à medida provisória, enquanto os últimos, adstringindo-se à lei complementar, deverão rechaçar a via da medida provisória, consoante o art. 62, § 1º, III, CF, já estudado em capítulo precedente.

1.1.3 Classificação dos impostos

Há várias classificações que podem ser adotadas para os impostos. Note as principais, aqui detalhadas: **(a)** Impostos diretos e indiretos; **(b)** Impostos pessoais e reais; **(c)** Impostos fiscais e extrafiscais; **(d)** Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN; **(e)** Impostos progressivos, proporcionais e seletivos. Vamos a elas:

a) Impostos Diretos e Indiretos

O **imposto direto** é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte[35], ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponível (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc.).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista de Finanças e Controle (AFC/SFC), em 27-01-2001: *"O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é caracterizado como um imposto direto".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Auditor Jr. da Petrobras, em 18-05-2008: *"Quanto à classificação dos tributos, o imposto de renda por declaração é considerado um tributo direto, porque a incidência ocorre quando, numa só pessoa, reúnem-se as condições de contribuinte previstas na legislação".*

Por outro lado, o **imposto indireto** é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa[36], não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008: *"'Imposto direto' é aquele em que a pessoa que praticou o fato tipificado na lei suporta o respectivo ônus fiscal, e 'imposto indireto' é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério da Defesa (Comando da Aeronáutica), para o cargo de Professor da Carreira de Magistério Superior (Direito) da Academia da Força Aérea (AFA/Pirassununga/SP), em 08-03-2009: *"Quanto à posição do sujeito passivo, existem tributos em que o contribuinte tem a possibilidade de repassar o ônus financeiro para um outro situado à frente na cadeia de operações tributáveis".*

Em resumo[37], enquanto o imposto direto é aquele em que não há repercussão econômica do encargo tributário, tendo "a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva"[38], o imposto indireto é aquele em que o ônus financeiro do tributo é transferido ao consumidor final, por meio do fenômeno da repercussão econômica, não ligando "o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispondo de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte"[39].

b) Impostos Pessoais e Reais

Os impostos pessoais levam em conta as condições particulares do contribuinte[40], ou seja, aquelas qualidades pessoais e juridicamente qualificadas do sujeito passivo. Assim, o imposto pessoal possui um caráter eminentemente subjetivo (exemplo: imposto sobre a renda).

Já os impostos reais, também intitulados "impostos de natureza real", são aqueles que levam em consideração a matéria tributária[41], isto é, o próprio bem ou coisa (res, em latim), sem cogitar das condições pessoais do contribuinte (exemplos: IPI, ICMS, IPTU, IPVA, ITR, IOF etc., ou seja, com exceção do IR, todos os demais).

Em resumo, "os **impostos pessoais** levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte"[42].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 2004: *"Obrigatoriamente os impostos terão caráter impessoal".*

c) Impostos Fiscais e Extrafiscais

Os impostos fiscais são aqueles que, possuindo intuito estritamente arrecadatório, devem prover de recursos o Estado (Exemplos: IR, ITBI, ITCMD, ISS etc.).

Por outro lado, os impostos extrafiscais são aqueles com finalidade reguladora (ou regulatória) de mercado ou da economia de um país (Exemplos: II, IE, IPI, IOF etc.).

d) Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN

O Código Tributário Nacional divide os impostos, terminologicamente, em quatro grupos. Trata-se de rol classificatório, previsto entre os arts. 19 a 73 do CTN, que desfruta de pouco prestígio na doutrina e no próprio STF. Note-o:

d.1) Impostos sobre o comércio exterior: II e IE;

d.2) Impostos sobre o patrimônio e a renda: IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISGF;

d.3) Impostos sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS;

d.4) Impostos especiais: IEG.

Em capítulo precedente, no estudo das imunidades, pudemos perceber que a aplicabilidade dessa classificação desfruta de pouco endosso entre os operadores do Direito.

Sua suscitação desponta à luz do rol classificatório de impostos, segundo o qual a imunidade abrangeria tão somente impostos sobre patrimônio, renda e serviços (art. 150, VI, "c" e §§ 2º e 4º, CF). Todavia, como é cediço, a doutrina[43] não se mostra seduzida pela adoção dessa limitada dimensão exonerativa, que reduz a abrangência da benesse constitucional, impondo-se a incidência de um imposto aqui e a desoneração de outro acolá. Como assevera Aliomar Baleeiro[44], não se pode anular institutos jurídicos "(...) pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário".

O STF, seguindo a mesma trilha crítica dessa restritiva exegese, houve por bem dar ao mencionado rol classificatório uma interpretação lata ou ampliativa, desconsiderando a inócua[45] classificação do CTN e afastando quaisquer impostos que possam onerar economicamente as finanças da entidade impositora, albergada pela regra imunizante.

Observe a ementa jurisprudencial:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. (...) (RE 203.755/ES, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 17-09-1996; ver, também, o RE 193.969)

Portanto, à luz do CTN, temos a seguinte classificação:

d.1) Impostos sobre o comércio exterior: II e IE;

d.2) Impostos sobre o patrimônio e a renda: IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISGF;

d.3) Impostos sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS;

d.4) Impostos especiais: IEG.

e) Impostos Progressivos, Proporcionais e Seletivos

A **progressividade** traduz-se em técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame[46]. O critério da progressividade diz com o aspecto quantitativo, desdobrando-se em duas

modalidades: a progressividade fiscal e a progressividade extrafiscal. A primeira alia-se ao brocardo "quanto mais se ganha, mais se paga", caracterizando-se pela finalidade meramente arrecadatória, que permite onerar mais gravosamente a riqueza tributável maior e contemplar o grau de "riqueza presumível do contribuinte"[47]. A segunda, por sua vez, filia-se à modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório. Consoante a previsão explícita na Carta Magna, exsurgem 3 (três) impostos progressivos: o imposto sobre a renda, o IPTU e o ITR.

A técnica da **proporcionalidade** – obtida pela aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável – é um instrumento de justiça fiscal "neutro", por meio do qual se busca realizar o princípio da capacidade contributiva. Vale dizer que a técnica induz que o desembolso de cada qual deve ser proporcional à grandeza da expressão econômica do fato tributado. Partindo-se da adoção de uma mesma relação matemática entre o tributo e a matéria tributável[48], a proporcionalidade faz com que a alíquota mantenha-se incólume, uniforme e invariável. Desse modo, tal sistemática faz com que ela seja uma constante, e a base de cálculo, uma variável. Portanto, quer a base de cálculo sinalize um valor alfa ou um valor beta, a alíquota sobre estes montantes recairá por idêntica percentagem. Registre-se, por oportuno, que a proporcionalidade não vem explícita no texto constitucional, como a progressividade. São exemplos de impostos proporcionais, entre outros: ICMS, IPI, ITBI, ITCMD etc.

Ad argumentandum, vale a pena destacar a existência dos chamados "impostos fixos", que, de certa forma, contrapõem-se aos impostos proporcionais e progressivos. O imposto fixo (ou "imposto de alíquota fixa") "é aquele em que o montante a pagar é representado por uma quantia predeterminada, normalmente quantidade certa de UFM, UFESP ou UFIR"[49].

Por fim, a **seletividade** é forma de concretização do postulado da capacidade contributiva em certos tributos indiretos. Nestes, o postulado da capacidade contributiva será aferível mediante a aplicação da técnica da seletividade, uma evidente forma de extrafiscalidade na tributação. Mais do que isso, apresenta-se a seletividade como uma inafastável expressão de praticabilidade na tributação, inibitória da regressividade, na medida em que se traduz em meio tendente a tornar simples a execução do comando constitucional, apresentável por meio da fluida expressão "sempre que possível", constante do art. 145, § 1º, CF. A seletividade mostra-se, assim, como o "praticável" elemento substitutivo da recomendada pessoalidade, prevista no citado dispositivo, no âmbito do ICMS e do IPI, como a solução constitucional de adaptação de tais gravames à realidade fático-social.

1 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 371.

2 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 130-133.

3 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967, pp. 362 e 371-372.

4 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, p. 345.

5 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 371.

6 SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 40.

7 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 82.

8 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

9 LACOMBE, Américo Masset Lourenço. Contribuições no direito brasileiro. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 47, 1989.

10 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 27-45.

11 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., pp. 371-372.

12 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 81.

13 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo, Bushatsky, 1977, v. 3, p. 25; v. BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 146; v. CASSONE, Vittorio. Direito tributário, 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 51; v. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 155; v. MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 101.

14 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 69.

15 V. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 63 e 71.

16 Ibidem, p. 155 (nota 8).

17 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 371.

18 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 65.

19 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 36.

20 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 296.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 36.

22 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., pp. 371 e 372.

23 Idem.

24 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 158.

25 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 55.

26 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 30.

27 Idem.

28 PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 422.

29 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 119.

30 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 199.

31 PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 421.

32 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 121.

33 Idem.

34 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 37.

35 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 62.

36 Idem.

37 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 159.

38 Idem.

39 Idem.

40 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 62.

41 Idem.

42 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., pp. 255-256.

43 V. COSTA, Regina Helena. Imunidades tributárias, 2. ed., p. 148; v. TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação, pp. 202-204.

44 V. BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 286.

45 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 232.

46 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 298 e 300.

47 V. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, pp. 454-456.

48 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 298 e 300.

49 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 256.

16

TAXA

1 O FATO GERADOR

A taxa é um tributo imediatamente **vinculado à ação estatal**, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério da Defesa (Comando da Aeronáutica), para o cargo de Professor da Carreira de Magistério Superior (Direito) da Academia da Força Aérea (AFA/Pirassununga/SP), em 08-03-2009: *"A característica da vinculação de um tributo significa estar seu fato gerador ligado a um ato preciso da Administração Pública, praticado em benefício do contribuinte".*

Trata-se de conceito preambular, porém dotado de muita expressividade, haja vista a iterativa solicitação em provas de concursos públicos. Desde já, revelamos as insistentes solicitações nos certames, por meio das assertivas abaixo reproduzidas:

a) "Fere preceito constitucional a instituição de taxa sobre serviços de engenharia prestados por particulares";

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem Nacional, em 20-01-2008.

b) "Não se pode afirmar que a taxa é um tributo não vinculado, haja vista o exercício do poder de polícia ser independente de qualquer prestação em relação ao contribuinte";

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA** em prova realizada no IX Concurso para Procurador do Estado/RS, em 1998.
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo TJ/GO, para o cargo de Juiz de Direito, em 2007.

c) "Não se pode afirmar que o valor da taxa e da contribuição de melhoria está relacionado à condição econômica do respectivo contribuinte".

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA** em prova realizada pelo TJ/GO, para o cargo

de Juiz de Direito, em 2007.

É, assim, um gravame com hipótese de incidência plasmada em atividade da Administração Pública, que se refere, direta e imediatamente, ao contribuinte, destinatário daquela investida do Estado. De fato, a taxa é "tributo em cuja norma está feita a previsão, no núcleo do seu antecedente normativo, de uma atuação estatal diretamente referida ao sujeito passivo"[1].

Como bem assevera Luciano Amaro[2], "o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade".

Por essa razão, diz-se que "os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – impostos"[3].

Com efeito, **"as taxas são tributos vinculados a uma contraprestação direta, e os impostos são tributos desvinculados de qualquer contraprestação"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada para o cargo de Juiz de Direito/PR, em 2001.

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para Juiz de Direito/RO, em 1997.

No plano competencial tributário, a taxa deverá ser exigida pelas entidades impositoras – União, Estados, Municípios e Distrito Federal –, em face da **atuação a elas adstrita**, não se admitindo a exigência em virtude de atividade de empresa privada.

Em outras palavras, **"as taxas são espécie de exações, classificável, pela sua hipótese de incidência, como tributos vinculados a atividades realizadas pelo Poder Público"**.

A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado, em 2006.

A propósito, nos territórios, em tese, taxas poderão ser criadas, pela União ou por Municípios, à semelhança do que ocorre com os impostos, segundo o art. 147 da Carta Magna. Nesse sentido, não é adequado afirmar-se que **"território federal pode instituir taxa"**.

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 12-02-2006.

Ademais, a doutrina rotula a sua competência tributária de "competência comum".

Este é mais um tema que tem sido exaustivamente explorado em provas de concursos. Note as assertivas abaixo reproduzidas:

a) **"As taxas, nos termos da Constituição Federal, podem ser cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Acerca dessa espécie tributária,**

diz-se que a competência para a instituição de taxas é comum, cabendo à pessoa jurídica de direito público competente para a prestação de serviços públicos ou para o exercício do poder de polícia”;

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004.

b) **“É impróprio afirmar que a União, no exercício de sua competência residual, poderá cobrar taxas decorrentes da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Secretaria Municipal da Administração – São Paulo/SP, para os cargos de Procurador do Município e Procurador do Instituto de Previdência Municipal, em 11-03-2000.

O disciplinamento do tributo ora estudado vem expresso no art. 145, II, da CF c/c o art. 77 do CTN:

Art. 145, II, CF: A União, Estados, Municípios e Distrito Federal poderão instituir os seguintes tributos: (...) II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição.

Art. 77 do CTN: As taxas cobradas pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Observa-se, portanto, que o fato gerador da taxa é **(1)** o exercício regular do poder de polícia ou **(2)** a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

É fácil perceber que o fato gerador do indigitado tributo será cobrado à exaustão nas provas. Observe o item abaixo reproduzido e a importância do tema para o concurso público:

“As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada no 179º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2007.
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO** em inúmeros concursos. Veja-os: **(I)** Secretaria Municipal da Administração – São Paulo/SP, para os cargos de Procurador do Município e Procurador do Instituto de Previdência Municipal, em 11-03-2000; **(II)** Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual, Auxiliar Tributário Estadual e Arrecadador Tributário Estadual/PI, em 23-12-2001; **(III)** UFRJ, para o cargo de Técnico da Fazenda Estadual/AM, em 18-09-2005; **(IV)** Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-062005; **(V)** FCC, para o cargo de Defensor Público/SP, em novembro de 2006; **(VI)** 170º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP.

Nesse passo, os dois fatos imponíveis da taxa adstringem-se à ação do Estado, e não à do particular, o que, diferindo do imposto, transforma a taxa em exação bilateral, contraprestacional ou sinalagmática. Aliás, "em qualquer das hipóteses previstas para a instituição de taxas (...), o caráter sinalagmático deste tributo haverá de mostrar-se à evidência"[4].

Sobre a noção de contraprestação, Kiyoshi Harada[5] nos brinda com relevante reflexão:

> "Ainda que, no plano pré-jurídico, quando o legislador está para criar a taxa, a ideia de contraprestação tenha motivado sua instituição legal, tal noção deve desaparecer assim que introduzida no ordenamento jurídico positivo. O móvel da atuação do Estado não é o recebimento da remuneração, mas a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, impondo restrições ao exercício dos direitos individuais e de propriedade, na defesa do bem comum".

Urge ressaltar que na ausência de disposição legal em contrário, as taxas – e as contribuições de melhoria –, em face de sua índole contraprestacional, não se fazem automaticamente abranger pela isenção, conforme se nota no **inciso I do art. 177 do CTN**.

O tema foi solicitado em prova realizada no XII Concurso para Juiz Federal Substituto da 4ª Região.

Sendo assim, à luz da concepção da exclusividade das taxas, despontam duas espécies destas, em nosso sistema tributário. Seguindo a ordem imposta pelo art. 77 do CTN, temos:

– Taxa de polícia ou de fiscalização (art. 78, CTN);
– Taxa de serviço ou de utilização (art. 79, CTN).

Passemos, então, à análise:

1.1 Análise da taxa de polícia

A taxa de polícia, também chamada taxa de fiscalização, será exigida em virtude de **atos de polícia**, realizados pela Administração Pública, pelos mais diversos órgãos ou entidades fiscalizadores.

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: *"No território de um certo Município encontra-se instalado um estabelecimento cujas atividades são sujeitas à fiscalização sanitária municipal. Pelos atos fiscalizatórios, assim exercidos, pretende o Município em questão promover a cobrança. Quanto à referida pretensão, mostra-se viável, podendo o Município exigir a taxa pela prestação de serviços públicos específicos e divisíveis".*

Para Luciano Amaro[6], "a taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará e etc.".

É imperioso antecipar que a chamada polícia administrativa não se confunde com a

polícia judiciária nem com a polícia de manutenção da ordem pública.

O **art. 78 do CTN** define, com exclusivismo, o conceito de poder de polícia. Observe-o, in verbis:

> A reprodução do **art. 78 do CTN** foi solicitada em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e os direitos individuais ou coletivos. (Grifo nosso)

Há inúmeras **atividades fiscalizatórias** que podem permitir a cobrança do tributo, deflagrando-se as conhecidas taxas de polícia. Veja as principais:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 135º Exame da OAB/SP, em 18-05-2008: *"Considere que a União institua uma lei visando definir o valor de serviços administrativos de órgão do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento quanto às fiscalizações de estabelecimento que acondicionam carnes bovinas destinadas à exportação. Nessa hipótese, o valor a ser pago pelos contribuintes constitui taxa, por decorrer de regime jurídico-tributário".*

a) Taxa de alvará (ou de funcionamento): exigida dos construtores dos imóveis, a taxa de alvará, também conhecida por taxa de localização, vem remunerar o município pela atividade fiscalizatória relativa às características arquitetônicas da obra realizada. A jurisprudência é farta sobre este tipo de taxa de fiscalização[7];

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005: *"Tem-se por legítima a cobrança, pela Municipalidade, de taxa de licença, localização e funcionamento de estabelecimento comercial ou industrial, eis que presentes a contraprestação do serviço e a materialização do poder de polícia".*

b) Taxa de fiscalização de anúncios: visa ressarcir o município na ação fiscalizatória de controle da exploração e utilização da publicidade na paisagem urbana, com vista a evitar prejuízos à estética da cidade e à segurança dos munícipes. Em Belo Horizonte, em 1999, foi considerada constitucional uma taxa de fiscalização de anúncio (RE 216.207/MG, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-03-1999);

c) Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários pela CVM: o fato gerador é o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ex vi do art. 2º da Lei n. 7.940/89. Esta taxa de polícia teve a constitucionalidade reconhecida pelo Pleno do STF, em 22-041999, no RE n. 177.835, de relatoria do ministro Carlos Velloso. Em 24-09-2003, o STF sumulou a matéria (**Súmula n. 665**: "É constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei n. 7.940/89");

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-032007: *"É inconstitucional a taxa de fiscalização dos*

mercados de títulos e valores mobiliários instituída pela Lei n. 7.940, de 1989, haja vista não ser conferido, pelo ordenamento jurídico positivado, poder de polícia à Comissão de Valores Mobiliários".

d) **Taxa de controle e fiscalização ambiental (TCFA):** trata-se de taxa que sucedeu à Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA), tendo sido agraciada com a constitucionalidade reconhecida pelo Pleno do STF, em 10-08-2005, no RE n. 416.601, de relatoria do ministro Carlos Velloso;

e) **Taxa de fiscalização dos serviços de cartórios extrajudiciais:** a Lei n. 8.033/2003, do Estado do Mato Grosso, instituiu uma taxa de fiscalização de controle dos atos dos serviços notariais e de registro, para implantação do sistema de controle das atividades dos notários e dos registradores, bem como para obtenção de maior segurança jurídica quanto à autenticidade dos respectivos atos, com base no poder que assiste aos órgãos diretivos do Judiciário, notadamente no plano da vigilância, orientação e correição da atividade em causa, a teor do § 1º do art. 236 da Carta Magna (ADIn 3.151/2005-MT).

Por outro lado, a retórica jurisprudencial já apresentou casos de "taxas de polícia", que não se conformaram ao figurino constitucional. Cite-se, em tempo, o caso da Taxa de uso e ocupação de solo e espaço aéreo, prevista na Lei n. 1.199/2002, do Município de Ji-Paraná/RO. O fato gerador da exação era o uso e a ocupação do solo e espaço aéreo por postes de transmissão de energia elétrica, entre outros equipamentos urbanos (v.g., instalação de telefones públicos, de sistema de TV a cabo). O Município rondoniense defendeu que se tratava de uma "taxa de polícia", indispensável para a fiscalização que deveria empreender quanto à segurança da população (a saber: recuos de testadas e sacadas de edificações; colocação de placas; podas de árvores; controle de veículos com gabarito elevado), não sendo uma taxa cobrada pela mera "colocação de postes". Ademais, arguiu que cabe aos municípios a atividade de instalação de equipamentos necessários à prestação de serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica.

Todavia, a taxa foi considerada inconstitucional pelo STF (RE 581.947, rel. Min. Eros Grau, Pleno, j. em 27-05-2010, Repercussão Geral), entre vários argumentos aventados, por **(I)** incompatibilidade de seu fato gerador – "uso e a ocupação do solo e espaço aéreo" – com o de taxas; e **(II)** usurpação da competência exclusiva da União para explorar os serviços e instalações de energia elétrica e da sua competência privativa para legislar sobre o assunto (CF, arts. 21, XII, "b" e 22, IV).

Segundo o art. 78, parágrafo único, do CTN, pagar-se-á a taxa de polícia em virtude do exercício regular do poder da polícia administrativa, hábil a limitar direitos ou liberdades individuais em prol da coletividade. Atente para o dispositivo:

Art. 78 do CTN:
(...)
Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder. (Grifo nosso)

Urge, dessarte, tecermos algumas observações sobre a extensão da expressão "exercício regular".

A dúvida sobre a abrangência da indigitada expressão sempre transitou, em abundância, nos órgãos julgadores, levando-os a refletirem se "exercício regular" significava um policiamento efetivo e concreto ou uma atividade fiscalizatória em condições de ser concretizável.

O STF, em reiterados pronunciamentos, entendeu que o exercício regular significava policiamento efetivo, concreto ou real, traduzível por uma inequívoca materialização do poder de polícia. Observe os entendimentos jurisprudenciais:

> **I. Em 1993: EMENTA:** TAXA DE LICENÇA DE LOCALIZAÇÃO, FUNCIONAMENTO E INSTALAÇÃO. COBRANÇA PELA MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO. (...) O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou pelo reconhecimento da legalidade da taxa cobrada pelo Município de São Paulo, pois se funda no poder de polícia efetivamente exercitado através de seus órgãos fiscalizadores (...). (RE 116.518/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13-04-1993) (Grifo nosso)

> **II. Em 1996: EMENTA:** (...). TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ARTIGO 145, II, CF. FISCALIZAÇÃO. PODER DE POLÍCIA. SÚMULA 279. 1. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. É o que estatui a Constituição Federal, no art. 145 e seu inciso II, focalizados no RE. 2. Interpretando essa norma, assim como as que a precederam, seja na Constituição anterior, seja no Código Tributário Nacional, a jurisprudência do STF firmou-se no sentido de que só o exercício efetivo, por órgão administrativo, do poder de polícia, na primeira hipótese, ou a prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, na segunda hipótese, é que legitimam a cobrança de taxas, como a de que se trata neste Recurso: taxa de localização e funcionamento. 3. No caso, o acórdão extraordinariamente recorrido negou ter havido efetivo exercício do poder de polícia, mediante atuação de órgãos administrativos do Município, assim como qualquer prestação de serviços, efetiva ou potencial, pelo Poder Público, ao contribuinte, que justificasse a imposição da taxa em questão. (...) (RE 140.278/CE, 1ª T., rel. Min. Sydney Sanches, j. 27-08-1996) (Ver, ainda, em 1996: RE 195.788, 1ª T., rel. Min. Octavio Galloti, j. 04-06-1996) (Grifos nossos)

> **III. Em 1999: EMENTA:** TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE ANÚNCIOS (TFA). CONSTITUCIONALIDADE. De presumir-se a efetividade da fiscalização exercida pelos agentes da Municipalidade de Belo Horizonte, uma das maiores do País, no controle da exploração e utilização da publicidade na paisagem urbana, com vista a evitar prejuízos à estética da cidade e à segurança dos munícipes. (...) (RE 216.207/MG, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-03-1999) (Grifo nosso)

O STJ, por sua vez, tem seguido idêntica linha de raciocínio, como se nota na ementa abaixo:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FISCALIZAÇÃO. ANÚNCIO LUMINOSO. COBRANÇA PELA FAZENDA MUNICIPAL: IMPOSSIBILIDADE, SALVO SE DEMONSTRADA A EFETIVA CONCRETIZAÇÃO DO PODER DE POLÍCIA. (...) I – A Fazenda Pública municipal só pode **cobrar taxa de localização e fiscalização de anúncios luminosos** se demonstrar a efetiva concretização do exercício do poder de polícia. II – Precedentes das Turmas de Direito Público do STJ: REsp 17.810/SP, REsp 27.615/SP e REsp 90.235/BA. III – Recurso especial conhecido e provido. (REsp 152.476/SP, 2ª T., rel. Min. Adhemar Maciel, j. 1º-09-1998)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Estaduais/PI, em 22-122001: *"A autorização para que loja coloque anúncio luminoso na porta externa, concedida (a autorização) pela administração municipal, pode ensejar a cobrança, pelo Município, de uma taxa fundada no seu poder de polícia".*

Entretanto, é de notar que o próprio STF vem alterando o modo de ver, dando à

expressão um sentido menos literal: o de que o simples fato de existir um órgão estruturado e em efetivo funcionamento viabiliza a exigência da taxa.

Assim, vem entendendo que se torna desnecessário que o cidadão-contribuinte tenha sofrido, concretamente, a fiscalização, mostrando-se válida a taxa de polícia ainda que o contribuinte tenha os próprios meios de "se policiar".

Tal entendimento, revisto, até certo ponto, pode ser encontrado no RE 416.601 (Pleno), de relatoria do ministro Carlos Velloso, em 10-08-2005, em que se discutiu a exigência da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA (Lei n. 10.165/2000) das empresas potencialmente poluidoras, independentemente de sofrerem fiscalização efetiva.

Frise-se que, em 2001, o STF já havia acenado nessa direção, conforme se nota na ementa abaixo reproduzida:

> **EMENTA:** TAXA DE LICENÇA PARA LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. ART. 145, II, DA CONSTITUIÇÃO. (...) A cobrança da taxa de localização e funcionamento, pelo Município de São Paulo, prescinde da efetiva comprovação da atividade fiscalizadora, diante da notoriedade do exercício do poder de polícia pelo aparato administrativo dessa municipalidade. (...) (RE-AgR 222.252/, 1ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 17-04-2001)

O entendimento de que a regularidade do exercício do poder de polícia não é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização, bastando a existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício foi sacramentado em 2010, no STJ, em decisão com Repercussão geral reconhecida (RE 588.322, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 16-06-2010).

Quanto aos casos em que o procedimento fiscalizatório é cíclico, devendo ser renovado, em dada periodicidade, o STF tem entendido que deve haver a repetição concreta da ação fiscalizatória, como condição à exigência da taxa renovável.

O STJ vinha acenando, até 2002, na mesma direção, conforme se nota em trecho colhido da ementa do REsp 43.517/SP (1ª Turma), de relatoria do ministro César Asfor Rocha, com julgamento em 13-04-1994:

> **EMENTA:** (...) Sem a previsão legal da periodicidade e inexistindo a efetiva contraprestação de serviços públicos ou o exercício, em concreto, do poder de polícia, é ilegítima a cobrança anual da taxa de licença de localização e funcionamento.

Curiosamente, o STF tem admitido situação que parece vir de encontro ao entendimento em epígrafe: a constitucionalidade da taxa de renovação anual de licença para localização, instalação e funcionamento de estabelecimentos comerciais e similares, desde que haja órgão administrativo que exercite o poder de polícia, ou seja, presumindo-se tal atividade de policiamento, ainda que o órgão fiscalizador não tenha empreendido fiscalizações individualizadas nos estabelecimentos do contribuinte[8].

1.2 Análise da taxa de serviço

A taxa de serviço, também denominada taxa de utilização, será cobrada em razão da prestação estatal de um serviço público específico e divisível. À guisa de memorização, procure assimilar:

TAXA DE SERVIÇO

Observe que se trata de requisitos cumulativos, que dão os contornos necessários à exigibilidade da taxa de serviço, sempre dotada de especificidade e divisibilidade, conforme dispõe o art. 79, II e III, CTN. Note:

> Art. 79 do CTN: Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se: (...)
> II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;
> III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

De início, impende situarmos a noção de "serviço público". Seguindo as precisas palavras de Hugo de Brito Machado[9], o serviço público será "toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas".

Assim, o serviço público estipendiado pela taxa de utilização em comento será:

a) Específico: também intitulado serviço público "singular" (ou ut singuli), é aquele destacável em unidades autônomas de utilização[10], permitindo-se identificar o sujeito passivo ou discriminar o usuário. Direciona-se, assim, a um número determinado de pessoas;

b) Divisível: é aquele passível de individualização ou "suscetível de utilização individual pelo contribuinte"[11], ou seja, o serviço quantificável, que traz um benefício individualizado para o destinatário da ação estatal. Conforme aduz Luciano Amaro[12], "o imposto é o modo de financiamento próprio dos serviços públicos indivisíveis, e a taxa, dos serviços divisíveis". Com efeito, a divisibilidade "pressupõe que o Estado os destaque ou especialize, segregando-os do conjunto de suas tarefas para a eles vincular a cobrança das taxas"[13].

Aliás, o serviço público, mostrando-se específico, será, necessariamente, divisível, manifestando-se este atributo como corolário daquele. Todavia, há entendimento doutrinário oposto: "**Se o serviço for indivisível descabe taxá-lo**, se divisível, a taxa pode ser instituída. Ou seja, o que importa é a 'divisibilidade', e não a especificidade do serviço"[14].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Consultor do Executivo – Área Fazendária (Administração), em 08-02-2008: *"O município de Vitória–ES pretende instituir taxa que vise remunerar os serviços de limpeza e coleta de lixo na cidade, como logradouros públicos, estradas, praças, parques, praias etc. A referida taxa enquadra-se no conceito de taxa de serviços, que somente poderá ser cobrada pelo efetivo serviço de limpeza e coleta de lixo da cidade".*

Desse modo, podemos concluir que a taxa de serviço somente será exigida se houver uma prestação de um serviço público específico e divisível. Em resumo, diz-se que "serviço divisível, necessário para a instituição da taxa, é o suscetível de utilização individual pelo contribuinte, e específico é o destacável em unidade autônoma"[15].

Fácil é perceber que não são poucos os serviços públicos que preenchem com nitidez os requisitos em epígrafe, v.g., os serviços de água, de esgotamento sanitário, entre

outros. Pelo menos, para fins meramente didáticos, deve-se dizer que tais serviços podem ensejar a cobrança da taxa de serviço, haja vista a presença dos traços da especificidade e divisibilidade, na esteira do seu caráter de essencialidade. Todavia, as indigitadas ações estatais têm sido estranha e comumente remuneradas por meio de tarifas, em evidente cenário de pseudotributação, como se inessenciais fossem – e, ipso facto, delegáveis, no bojo de uma tarifação, em vez de taxação. A propósito, em item ulterior, ainda neste capítulo, será feito o detalhamento de "tarifa", em cotejo com a taxa.

A jurisprudência, em decorrência disso, mantém-se cambiante diante dessa temática, ora associando tais serviços públicos ao campo das taxas, ora à seara das tarifas.

Observe os entendimentos jurisprudenciais, por meio das ementas abaixo reproduzidas, que sinalizam a divergência de posicionamento quanto à natureza jurídica da prestação pecuniária exigida pelo serviço de água e esgotamento sanitário:

Entendimento I (STF):

EMENTA: A Turma (...) considerara dispensável lei para a instituição de preço progressivo, aplicável ao fornecimento de água pela Companhia de Água e Esgotos de Brasília – CAESB, a ser pago por usuários que excederem os limites de consumo previamente estabelecidos (na espécie o Decreto 10.157/87). Considerou-se que o serviço de fornecimento de água é submetido ao regime de **preço público**, e não de taxa, sendo possível a majoração por meio de decreto. Precedentes citados: RREE 85.268/PR e 77.162/SP e ADC 9/DF-2001. (RE-AgR 201.630-DF, 1ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 11-06-2002) (Grifo nosso)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Rio Grande do Norte (IFRN), para o cargo de Professor de Direito, em maio de 2009: *"Segundo entendimento dominante dos tribunais superiores, é possível afirmar que a quantia recolhida a título de prestação de serviço de água e esgoto é preço público (tarifa), e não taxa. Consequentemente, é aplicável o Código de Defesa do Consumidor em casos de aumento de tarifa".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"O artigo 11 da Lei n. 2.312/04 determina: 'É obrigatória a ligação de toda construção considerada habitável à rede de canalização de esgoto, cujo afluente terá destino fixado pela autoridade competente'. O que remunera a prestação desse serviço, quando concedido e cobrado juntamente com a água, é uma 'tarifa', e não uma taxa".*

Entendimento II (STJ):

EMENTA: A recorrente sustenta que, quando o serviço público é prestado por terceiros, como no caso, sua remuneração se faz por meio de tarifa ou preço público, e não por taxa. Contudo a jurisprudência deste Superior Tribunal considera que o valor exigido como contraprestação pelo serviço de água e esgoto possui natureza jurídica de **taxa**, submetendo-se, portanto, ao regime jurídico-tributário, especialmente no que diz com a observância do princípio da legalidade, sempre que seja de utilização compulsória, independentemente de ser executado diretamente pelo Poder Público ou por empresa concessionária. Precedentes citados: REsp 530.808/MG; REsp 453.855/MS; REsp 127.960/RS e REsp 167.489/SP. (REsp 782.270/MS, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 18-10-2005) (Grifo nosso)

Ainda que subsista a discussão, para concursos públicos, já foi possível considerar que, quanto às taxas, **"a venda de serviços de natureza econômica por parte do Estado, tal como o fornecimento de água, é uma receita derivada"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de

Analista do Tesouro Estadual (Sefaz/AM), em 18-09-2005.

O curioso é perceber que o STJ, logo após alguns anos, alterou o seu modo de ver, aproximando-se do veredicto do STF, quanto à associação do serviço de fornecimento de água ao regime de preço público, e não de "taxa". Desse modo "este Tribunal Superior, encampando entendimento sedimentado no Pretório Excelso, firmou posição no sentido de que a contraprestação cobrada por concessionárias de serviço público de água e esgoto detém natureza jurídica de tarifa ou preço público." (EREsp 690.609/RS, rel. Min. Eliana Calmon, 1ª T., j. em 26-03-2008). Por essa razão, não se pode supor aplicável o prazo quinquenal estabelecido no CTN (art. 168) para restituição de créditos tributários, uma vez que a tarifa (ou preço) não têm natureza tributária. Daí o motivo para se ter editado a **Súmula 412 do STJ**, segundo a qual "a ação de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil" [prescrição vintenária], rechaçando-se as disposições previstas no CTN (arts. 165 e 168) para a garantia do direito à restituição do indébito.

Nesse modo, é de todo oportuno esclarecer que, além de conter os atributos de especificidade e divisibilidade, o serviço público, ensejador da taxa de serviço, poderá ser **de utilização efetiva ou de utilização potencial**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 15-12-2003: *"A taxa tem sempre como fato gerador a utilização efetiva de serviço público específico e divisível".*

Analise o dispositivo:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; (...)

Sendo assim, a utilização do serviço público deflagrador da **taxa de serviço** será:

a) **Efetiva:** se o serviço for concretamente prestado à coletividade, com fruição fática e materialmente detectável. Vale dizer, um serviço fruído, a qualquer título;
b) **Potencial:** se o serviço, sendo de utilização obrigatória, for colocado à disposição do usuário-contribuinte, sem a correspondente utilização. Diz-se serviço fruível ou potencialmente utilizado. É que "certos serviços trazem vantagens pela sua existência mesma (...), representam vantagem efetiva para quem pode dispor deles"[16]. Em outras palavras, "a razão de ser da taxação do uso potencial está, a nosso ver, em que há atividade para cuja execução o Estado se aparelha, mas que podem não estar à disposição de todos os indivíduos da comunidade"[17]. Memorize que "potencial" é a utilização do serviço, e não a "disponibilização" dele próprio. Seria um despautério cobrar, por exemplo, uma taxa de esgotamento sanitário em município onde inexistisse o próprio serviço de esgoto. Frise-se que **"potencial" é a utilização do serviço público**, ensejador da taxa de serviço, nada tendo a ver com a taxa de polícia.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: Em relação às taxas, o nosso ordenamento jurídico, expressamente, dispõe que as taxas têm como fato gerador a utilização efetiva ou potencial do poder de polícia ou o exercício regular do serviço público específico e indivisível.

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/TO, em 24-06-2007.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Estaduais/PI, em 22-12-2001: *"Tributo exigido em virtude de serviços públicos postos à disposição do contribuinte, mas não utilizados por ele, constitui taxa de serviço".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado de Sergipe, em 24-07-2005: *"A taxa cobrada em virtude do exercício do poder de polícia pode ser instituída tendo em vista um potencial serviço público a ser prestado de forma divisível ao contribuinte".*

Luciano Amaro[18] relata um didático exemplo:

"Suponha-se que a legislação proíba os indivíduos, habitantes de certa área densamente povoada, de lançar o esgoto em fossas, obrigando-os a utilizar o serviço público de coleta de esgoto. Ora, a taxa que for instituída pelo Estado pode ser cobrada de quem tem o serviço à disposição, ainda que não utilize efetivamente".

A propósito, em abril de 2008, tivemos um relevante caso, de apreciação do STJ, que entendeu incabível a cobrança de taxa de fiscalização por uso potencial de sistema público de esgoto sanitário, produzido em condomínio domiciliar, porquanto, na hipótese, a companhia de esgoto não dispunha de sistema de tratamento que atendesse o imóvel respectivo, cujo condomínio tem estação própria de tratamento de esgoto, de acordo com os padrões ambientais da fundação estadual responsável pela disciplina da engenharia de meio ambiente.

Observe a ementa:

EMENTA: (...) TAXA DE ESGOTO. (...) 4. Art. 77 do CTN. Se o acórdão recorrido firmou a premissa de que a CEDAE – Cia. Estadual de Águas e Esgotos do Rio de Janeiro – não dispõe de sistema de tratamento de esgoto que atenda ao imóvel da autora, torna-se indevida qualquer contraprestação, em virtude, inclusive, de suposta utilização potencial do serviço. 5. Recurso especial conhecido em parte e não provido. (REsp 1.032.975/RJ, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, j. 1º-04-2008)

Evidencia-se, desse modo, que quando se apresenta potencial a utilização do serviço, atrelável à taxa exigível, esta se dota de compulso-riedade, enquanto o uso, de potencialidade[19]. O importante é ressaltar que, conquanto o serviço estatal mantenha-se à disposição de um certo grupo de cidadãos, é princípio de justiça que, independentemente de sua fruição, o grupo beneficiado o financie[20].

Observe, agora, o quadro mnemônico, destacando-se os principais atributos da taxa de serviço:

<table>
<tr><td colspan="2">TAXA DE SERVIÇO</td></tr>
<tr><td colspan="2">SERVIÇO PÚBLICO
ESPECÍFICO e DIVISÍVEL DE UTILIZAÇÃO</td></tr>
<tr><td>EFETIVA</td><td>POTENCIAL</td></tr>
</table>

O quadro acima demonstra, por outro ângulo, que o serviço não específico

(inespecífico) ou o serviço não divisível (indivisível) tende a rechaçar a exigência de taxa. Além disso, indica que a taxa será cobrável "tanto na fruição efetiva quanto na **fruição potencial de certos serviços**"[21].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador – Sorocaba/SP, em 21-05-2006: "*As taxas, no sistema tributário brasileiro, não podem ter sua criação fundamentada na utilização potencial de serviço público divisível".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO, em 2006: *"As taxas podem ter como fato gerador a prestação de serviço público não utilizado efetivamente pelo contribuinte".*

É nesse ínterim que se faz necessária a análise do serviço público que se contrapõe ao quadro apresentado, com ele se mostrando diametralmente oposto: o serviço público geral (universal ou ut universi), isto é, aquele prestado indistintamente à coletividade, inviabilizando a identificação precisa do sujeito passivo e a quantificação do importe tributário devido.

O serviço público geral provoca a percepção de receitas públicas, de modo difuso, pela via arrecadável dos impostos.

Sobre o tema em comento, adstrito à não incidência de taxas sobre os serviços públicos universais, há bons e clássicos exemplos, alguns até com jurisprudência iterativa, como demonstraremos a seguir:

a) Segurança pública: trata-se de serviço público ao qual todos têm direito, conforme se depreende do art. 144, caput, V e § 5º, da Carta Magna. A segurança pública é um retumbante exemplo de serviço público geral, não passível de remuneração por meio de taxa, mas, difusamente, por **impostos**. Nessa medida, uma taxa de segurança pública dota-se, indelevelmente, de inconstitucionalidade, pois a atividade é indivisível, devendo ser prestada a todos os cidadãos da coletividade, não podendo vir a ser especificada para certo grupo de contribuintes, ainda que dispostos a pagar por isso. **Note a ementa**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"Os serviços gerais prestados por órgãos de Segurança Pública não podem ser sustentados por taxas. Essa atividade pública, por sua natureza, deve ser retribuída, genericamente, por impostos".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-04-2009: *"Em relação ao Sistema Tributário Nacional e à jurisprudência do STF, o ordenamento jurídico brasileiro admite a instituição de taxa para o custeio de serviços prestados por órgãos de segurança pública, na medida em que tal atividade, por ser essencial, pode ser financiada por qualquer espécie de tributo existente".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007.

EMENTA: TAXA DE SEGURANÇA PÚBLICA. Por aparente ofensa ao art. 144, caput, inciso V e § 5º da CF (...), o Tribunal deferiu medida liminar em ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, para suspender, com eficácia ex nunc e até final do julgamento da ação, a expressão "serviço

ou atividade policial-militar, inclusive policiamento preventivo”, constante do art. 2º bem como da Tabela V, ambos da Lei n. 6.010/96 do Estado do Pará, que institui a Taxa de Segurança (...). Entendeu-se que, sendo a segurança pública dever do Estado e direito de todos exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio através, entre outras, da polícia militar, só pode ser sustentada por impostos, e não por taxa. (ADInMC n. 1.942/PA, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 05-05-1999) (Ver, também, a ADInMC n. 2.424/CE, rel. Min. Néri da Silveira, j. 06-03-2002) (Grifos nossos)

b) Limpeza pública: há inconstitucionalidade, para o STJ, na **taxa de limpeza dos logradouros públicos**, atrelada a atividades como varrição, lavagem, capinação, desentupimento de bueiros e bocas de lobo. Trata-se de taxa que, de qualquer modo, tem por fato gerador prestação de serviço inespecífico, indivisível, não mensurável ou insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, não podendo ser custeado senão por meio do produto da arrecadação dos **impostos gerais**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Consultor do Executivo – Área Fazendária (Administração), em 08-022008: *“O município de Vitória-ES pretende instituir taxa que vise remunerar os serviços de limpeza e coleta de lixo na cidade, como logradouros públicos, estradas, praças, parques, praias etc. A referida taxa é inconstitucional, já que não se trata de um serviço específico e divisível prestado ao contribuinte”.*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *“O serviço de limpeza de logradouros públicos efetivamente prestado pelo Município pode ser remunerado por taxa”.*

Observe os entendimentos jurisprudenciais:

I. No STJ:

EMENTA: TAXA DE LIMPEZA PÚBLICA. Tributário. Taxa de limpeza urbana. Lei n. 6.989/96-SP (...). A Taxa de Limpeza Urbana, no modo como disciplinada no Município de São Paulo, remunera – além dos serviços de “remoção de lixo domiciliar” – outros que não aproveitam especificamente ao contribuinte (“varrição, lavagem e capinação”; “desentupimento de bueiros e bocas de lobo”); (...) tudo com afronta aos arts. 77, caput, e 79, II, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos. (EDiv-REsp 102.404/SP, 1ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 16-12-1997)

II. No STF:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. ILEGALIDADE DA TAXA DE COLETA DE LIXO E LIMPEZA PÚBLICA. ART. 145, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Tributo vinculado não apenas à coleta de lixo domiciliar, mas também à limpeza de logradouros públicos, hipótese em que os serviços são executados em benefício da população em geral (uti universi), sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários e, consequentemente, da referibilidade a contribuintes determinados, não se prestando para custeio mediante taxa. (...) (AI-AgR 245.539/RJ, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 14-12-1999) (Ver, ainda, nesse sentido: RE 188.391, RE 199.969, RE 204.827, RE 245.539 e RE 361.437)

Impende frisar que a **taxa de limpeza pública não se confunde com a costumeira taxa municipal de “coleta domiciliar de lixo”**, que tem sido considerada válida pelo STJ, uma vez tendente a beneficiar unidades imobiliárias autônomas, de propriedade de diferentes lindeiros das vias públicas servidas, além de serem suscetíveis de utilização, de modo separado, por parte de cada usuário. Observe a jurisprudência:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-042009: *"Em relação ao Siste-ma Tributário Nacional e à jurisprudência do STF, as taxas cobradas em razão exclusivamente dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis são constitucionais, no entanto é inconstitucional a cobrança de valores tidos como taxa em razão de serviços de conservação e limpeza de logradouros e bens públicos".*

Observação: o item foi igualmente solicitado em prova realizada pela mesma Banca (Cespe/UnB), no mesmo dia (26-04-2009), para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte.

EMENTA: (...) TAXA DE COLETA DE LIXO E TAXA DE COLETA DE LIXO E DE LIMPEZA PÚBLICA. (...) I – É legítima a cobrança da Taxa de Coleta de Lixo (...), consoante firme e reiterada jurisprudência desta Corte, porquanto em tal exação encontram-se presentes os requisitos de divisibilidade e especificidade (arts. 77 e 78 do CTN). (...) (REsp 137.013/RS, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 25-051999) (Ver, ainda, nesse sentido: REsp 95.863/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 07-11-1996)

Curiosamente, esta taxa de coleta de lixo adapta-se, com fidelidade, ao caso da taxa de utilização potencial, uma vez que todos os proprietários das unidades imobiliárias – habitando-as ou não – serão considerados sujeitos passivos da exação, **independentemente** da fruição do serviço de coleta oferecido.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/PE, em fevereiro de 2004: *"Desde que prevista em lei, pode ser cobrada taxa pela prestação de serviço de coleta de lixo postos à disposição do contribuinte, ainda que ele resolva levar o lixo diretamente ao aterro sanitário, por julgar que o valor cobrado é muito elevado".*

A propósito, na sessão plenária de 29-10-2009, foi editada a **Súmula Vinculante n. 19**, segundo a qual "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal".

c) Iluminação pública: o STF julgou inconstitucional a taxa de iluminação pública, em face da **ausência da especificidade e divisibilidade**. Com efeito, o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa, uma vez que não configura serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CF, art. 145, II). Veja a jurisprudência:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: *"Os serviços de iluminação pública são tributados por meio de contribuição, e não por meio de taxa".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"A contribuição de iluminação pública pode ser cobrada por Municípios e pelo Distrito Federal para o específico custeio de serviços divisíveis".*

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL N. 480, DE 24-11-1983, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 1.244, DE 20-12-1993. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município.

(RE 233.332/RJ, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 10-03-1999)

Em outubro de 2003, publicou-se a **Súmula n. 670 do STF**, segundo a qual **"o serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa"**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais – Teresina/PI, em 18-05-2008: *"Os serviços de iluminação pública são tributados por meio de contribuição, e não por meio de taxa"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: *"Em relação às taxas, o nosso ordenamento jurídico, expressamente, dispõe que a União, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir taxa para o custeio de serviço de iluminação pública"*.

Curiosamente, em 15-05-2001, a ministra Eliana Calmon, no RMS n. 12.081/SE (2ª Turma), apreciando o pleito da Empresa Energética de Sergipe S.A. (ENERGIPE), em mandado de segurança preventivo contra o Prefeito do Município de Barra dos Coqueiros, que objetivava afastar a exigibilidade da taxa de exploração de atividade em logradouros públicos (instalação de postes para serviços de energia elétrica e telecomunicações), entendeu que é ilegítima a instituição de mais um tributo sobre o fornecimento de energia elétrica, além dos constantes do art. 155, § 3º, da CF (II, IE, ICMS). Observe a ementa:

EMENTA: ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. TAXA DE LICENÇA PARA PUBLICIDADE E PELA EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE EM LOGRADOUROS PÚBLICOS. 1. A intitulada "taxa", cobrada pela colocação de postes de iluminação em vias públicas não pode ser considerada como de natureza tributária porque não há serviço algum do Município, nem o exercício do poder de polícia. 2. Só se justificaria a cobrança como PREÇO se se tratasse de remuneração por um serviço público de natureza comercial ou industrial, o que não ocorre na espécie. 3. Não sendo taxa ou preço, temos a cobrança pela utilização das vias públicas, utilização esta que se reveste em favor da coletividade. (...). (RMS 12.081/SE, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 15-05-2001)

Em 06-06-2002, o ministro José Delgado, no RMS n. 12.258/SE (1ª Turma), apreciando o pleito da Companhia Sul Sergipana de Eletricidade (SULGIPE), em mandado de segurança preventivo contra o Prefeito do Município de Estância, que objetivava afastar a exigibilidade de idêntica taxa (taxa de exploração de atividade em logradouros públicos, pela utilização do solo urbano por equipamentos destinados à transmissão e distribuição de energia elétrica para atendimento da rede pública), também entendeu que ela era ilegítima, pelos mesmos argumentos expendidos pela Ministra Eliana Calmon (RMS n. 12.081/SE).

d) Asfaltamento: as obras de **pavimentação asfáltica**, estando inseridas no contexto de obra pública, devem ensejar a contribuição de melhoria, e não a taxa, em face da ausência dos requisitos da especificidade e divisibilidade.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/SC, em 20-08-2006: *"O Município 'X', após realizar o asfaltamento de algumas ruas do bairro 'Y', criou uma Taxa de Asfaltamento, a ser cobrada dos proprietários beneficiados pela obra. A base de cálculo do tributo, conforme a lei que o instituiu, considerou, como elementos principais para sua formação, a testada do imóvel e o valor venal do mesmo. Sendo assim, é ilegal o tributo, pois as taxas têm como fato gerador a realização de um poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição e,* in casu,

o Município realizou obra pública".

Essa é a razão por que não devem subsistir em nosso ordenamento as **taxas de pavimentação asfáltica ou taxas de asfaltamento**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado Júnior da Petrobras, em 05-08-2007: *"É legítima a instituição de taxa pela prestação do serviço de asfaltamento de via pública".*

Observe que a retórica jurisprudencial registra três relevantes casos em que o STF se posicionou pela inconstitucionalidade da taxa de pavimentação asfáltica:

1. **Taxa de Pavimentação de Anápolis, em Goiás** (RE 89.749/GO, Pleno, rel. Min. Soares Munoz, j. 29-03-1979);
2. **Taxa de Pavimentação de Itupeva, em São Paulo (**RE 90.090/SP, 2ª T., rel. Min. Décio Miranda, j. 18-04-1980);
3. **Taxa de Pavimentação de Via Pública Urbana de Assis Chateaubriand, no Paraná** (RE 95.348/PR, 1ª T., rel. Min. Alfredo Buzaid, j. 1º-10-1982).

Para ilustrar, aproveitamos para trazer um exemplo de uma taxa de manutenção de via pública, que suscitou uma questão de prova de concurso público, realizada pelo Cespe/UnB (e aqui adaptada), para o cargo de Procurador do Município de Aracaju/SE, em 28-01-2008:

> "Em razão da necessidade de promover a melhoria do asfaltamento das ruas do Município Alfa, o Prefeito encaminhou à Câmara de Vereadores projeto de lei complementar que instituía a taxa de manutenção de vias públicas. Os legisladores aprovaram o texto tal qual foi encaminhado à Casa e que foi sancionado pelo chefe do Poder Executivo. O art. 2º da Lei Complementar tinha a seguinte redação: Art. 2º. O contribuinte da taxa de conservação e manutenção de vias públicas é o proprietário de veículos automotores matriculados no órgão de trânsito com jurisdição no Município Alfa, usuário de vias de rodagem que compõem o complexo viário da cidade Alfa. (...)"

Diante dos fatos hipotéticos acima narrados, podemos inferir que:

1. a taxa não observou a exigência de divisibilidade do serviço público;
2. a instituição de taxa deve ocorrer por meio de lei complementar, por se tratar de nítido imposto e, assumindo a forma de "imposto residual", deve avocar-lhe a lei mencionada, segundo o art. 154, I, CF;
3. o fato gerador da taxa é o mesmo de um imposto estadual, o IPVA, o que implica inconstitucionalidade da taxa em questão, por veicular uma bitributação.

Nesse passo, urge enaltecer que os mesmos argumentos acima expendidos, no âmbito da proibitiva "taxa de asfaltamento", podem ser estendidos à "taxa de calçamento". Trata-se de um tributo inconstitucional, uma vez que faltam à atividade de calçamento a especificidade e a divisibilidade, próprias de um legítima taxa de serviço. Observe a ementa do STJ, na qual se prevê a impropriedade do tributo:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. TAXA DE CONSERVAÇÃO DE CALÇAMENTO. ILEGALIDADE. Sem os requisitos da especificidade e da divisibilidade, previstos no CTN, não se justifica a cobrança da taxa. O serviço de conservação de calçamento tem caráter genérico e não divisível ou específico, sendo prestado à coletividade como um todo, sem benefício direto para determinado imóvel ou certo contribuinte. (Resp 17.702/SP, rel. Min. Hélio Mosimann, 2ª T., j.

em 10-12-1993)

Não obstante, há que se ter cautela: em 1963, editou-se a **Súmula 129 do STF** ("Na conformidade da legislação local, é legítima a cobrança de taxa de calçamento"), cujo teor não mais se coaduna com as disposições da atual Carta Magna. **Portanto, deve-se considerar superado o vetusto enunciado.**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal Substituto (TRF/5ª Região), em 08-06-2011: "*Em conformi-dade com a legislação local aplicável, é legítima a cobrança de taxa de calçamento*".

2 INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES SOBRE TAXAS

É prudente explicitarmos, a título de informações complementares, dois tópicos de relevo sobre o estudo das taxas:

– A base de cálculo nas taxas;
– O confronto "taxa versus tarifa".

Passemos à análise dos temas:

2.1 A base de cálculo nas taxas

A base de cálculo (ou base imponível) é uma grandeza dimensional do fato gerador, ou seja, uma perspectiva que o dimensiona, com o intuito de permitir, aritmeticamente, no cotejo com a alíquota, a detecção do quantum debeatur, para a devida quantificação do tributo.

A base de cálculo, para Aires Barreto[22], é "a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários. Consiste em critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a 'dívida tributária'".

Nesse passo, a base imponível se mostra como ordem de medida dimensional (ou dimensória) do aspecto material da hipótese de incidência, vale dizer, do próprio fato gerador, dando-lhe a exata expressão econômica.

Desse modo, a sua possível inadequação pode representar uma distorção do fato gerador, desnaturando o próprio tributo, que pode, por exemplo, travestir-se de imposto Y e ser, de fato, um imposto Z; ou, até mesmo, mostrar-se como tributo X e ser, de verdade, um tributo Y.

Segundo Paulo de Barros Carvalho[23], "acaso o legislador mencione a existência de taxa, mas eleja base de cálculo mensurada de fato estranho a qualquer atividade do Poder Público, então a espécie tributária será outra, naturalmente um imposto".

Nesse compasso, entende-se que, **em nenhuma hipótese, pode subsistir imposto com base de cálculo de taxa, ou taxa com base de cálculo de imposto**, sob pena de termos um tributo pelo outro, dando ensejo ao intitulado "imposto disfarçado".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: "*Em relação às taxas, o nosso ordenamento jurídico,*

expressamente, dispõe que as taxas poderão ter base de cálculo própria de impostos".
Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/AM, em 18-092005: "*As taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, não poderão ter base de cálculo própria de impostos".*

Segundo Hugo de Brito Machado[24], o tributo disfarçado ou oculto "é aquela prestação pecuniária que, não obstante albergue todos os elementos essenciais do conceito de tributo na teoria geral do Direito, é exigida pelo Estado sem obediência às normas e princípios que compõem o regime jurídico do tributo".

Atente para a jurisprudência, no STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. TAXA DE LICENÇA DE LOCALIZAÇÃO. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. LEI N. 4.215/63, ARTS. 1º E 67. EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. BASE IMPONÍVEL, FATO IMPONÍVEL. NÚMERO DE EMPREGADOS. DISCREPÂNCIA. (...) III – A base imponível da taxa há de refletir correspondência com a hipótese de incidência. Assim, a fixação do quantum debeatur não pode levar em consideração circunstâncias estranhas à taxa, pena de confundir-se o que é imposto com taxa ou contribuição de melhoria. IV – recurso provido. (REsp 2.220/SP, 1ª T., rel. Min. Geraldo Sobral, j. 12-09-1990)

A propósito, tal proibição está cristalinamente disciplinada em dois comandos normativos – um, na Carta Magna, e outro, no CTN –, a seguir expostos, respectivamente:

Art. 145, § 2º., da CF: **As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela "Escola Judicial Desembargador Edésio Fernandes" (EJEF – TJ/MG), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Minas Gerais, em 2008: *"As taxas podem ter a base de cálculo própria de impostos".*

Art. 77, parágrafo único, do CTN: A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, **nem ser calculada em função do capital das empresas**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009: *"A taxa é um tributo cuja base de cálculo ou fato gerador há de ser diversa dos de imposto, e não pode ser calculada em função do capital das empresas".*
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/RS, em 20-01-2008: *"Dependendo da situação do fato gerador e do próprio contribuinte, as taxas poderão ter a mesma base de cálculo dos impostos ou ser calculadas em função do capital das empresas".*

Com efeito, a base de cálculo do imposto atrela-se ao valor (venal) do bem imóvel, enquanto a base de cálculo da taxa adstringe-se ao custo da atividade estatal respectiva.

Nessa esteira, mencione-se a **Súmula n. 595 do STF**, segundo a qual "é inconstitucional a taxa municipal de conservação de estradas de rodagem cuja base de cálculo seja idêntica à do imposto territorial rural".

Ricardo Lobo Torres[25], versando sobre o tema das taxas com bases de cálculo de impostos, relata que "o STF vem construindo casuisticamente a sua jurisprudência sobre o tema, declarando inconstitucionais diversas taxas, como as de licença para localização

e as de assistência hospitalar, médica ou educacional".

O mestre carioca tem razão, conforme se pode notar na jurisprudência adiante explicitada, que tem considerado inconstitucionais taxas com bases imponíveis inadequadas. Veja-as:

a) Taxa de licença de publicidade: criada com base de cálculo afeta ao tamanho da placa de publicidade. Observe a jurisprudência, no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. TAXA DE LICENÇA DE PUBLICIDADE. BASE DE CÁLCULO. A taxa de licença de publicidade não pode ter como base de cálculo "o espaço ocupado pelo anúncio na fachada externa do estabelecimento", porque o trabalho da fiscalização independe do tamanho da placa de publicidade (CTN, art. 78). Recurso especial conhecido e provido, em parte. (REsp 78.048/SP, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 18-11-1997)

b) Taxa de serviços urbanos: criada com base de cálculo coincidente com a base imponível do IPTU. Observe a jurisprudência, no STF:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"As taxas, em determinadas ocasiões, poderão ter a base de cálculo própria de impostos, como é o caso da taxa de serviços urbanos, que utiliza como base de cálculo a localização e a área do imóvel, semelhante, pois, à base de cálculo do IPTU".*

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. TAXA DE SERVIÇOS URBANOS. LEI N. 5.386/83 (ART. 126). CAMPINAS/SP. BASE DE CÁLCULO IDENTIFICÁVEL COM A DO IPTU. DESCARAC-TERIZAÇÃO JURÍDICA DA TAXA (...). A coincidência de bases imponíveis, referentes a exações tributárias diversas, afeta a validade jurídico-constitucional do tributo instituído. Não se revela exigível, em consequência, porque infringente da vedação estabelecida pelo ordenamento constitucional (CF/69, Art. 18, § 2º; CF/88, Art. 145, § 2º), a taxa de serviços urbanos, cuja base de cálculo repouse em elementos – localização, área e dimensões do imóvel –, que se identifiquem, em seus aspectos essenciais, com o conteúdo da base imponível pertinente ao IPTU. (RE 120.811/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão; rel. p/ acórdão Min. Celso de Mello, j. 02-03-1993)

c) Taxas de licenciamento de importação: esta taxa, também conhecida por "taxa pela expedição de guias de importação", ou, simplesmente, por "taxa de expediente", foi criada com base de cálculo coincidente com a base imponível do imposto sobre a importação. Se a exação ignora o valor do serviço prestado, para adotar como base de cálculo aquele da mercadoria importada, ou seja, um critério igual àquele utilizado no lançamento do imposto de importação, ela não constitui taxa, mas "imposto", desafiando vedação inscrita no art. 77, parágrafo único, do CTN.

Veja a jurisprudência, no STF:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. TAXA DE LICENCIAMENTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 10 DA LEI n. 2.145/53. REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI N. 7.690/88. Tributo cuja base de cálculo coincide com a que corresponde ao imposto de importação, ou seja, o valor da mercadoria importada. Inconstitucionalidade que se declara do dispositivo legal em referência, em face da norma do art. 145, § 2º, CF/88. Recurso não conhecido. (RE 167.992/PR, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23-11-1994)

Observe a jurisprudência, no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. TAXA DE EXPEDIENTE. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE. A taxa de expediente, instituída pela Lei n. 2.145/53, com redação dada pela Lei n. 7.690/88, é flagrantemente inconstitucional, eis que possui base de cálculo própria do imposto de importação. Recurso provido. (REsp 205.685/ES, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 20-05-1999) (Ver, nesse sentido: REsp 73.459/ES, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes

de Barros, j. 11-10-1995)

Ricardo Lobo Torres[26], versando sobre este caso específico, aponta que **"como o imposto incide sobre situações que denotam capacidade contributiva, desvinculadas de serviços prestados, conclui-se que a base de cálculo que o expressa não pode ter relação com a das taxas, que é tributo contraprestacional"**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/PE, em fevereiro de 2004: "*Lei publicada no Diário Oficial do Estado em 30-062003 instituiu, a partir de 1º-01-2004, taxa de licenciamento de veículos, fixando como alíquota o percentual de 1% e tomando como base de cálculo o valor venal dos automóveis. Sobre tal norma, pode-se afirmar que é inconstitucional, pois institui taxa, adotando base de cálculo própria de impostos*".

d) Taxa de Segurança contra incêndio: tem sido considerada inconstitucional, principalmente quando há identidade entre sua base de cálculo com a do IPTU, ou seja, quando a base imponível for constituída a partir de um percentual de valor da área construída do bem imóvel. A ementa abaixo retrata a inconstitucionalidade da Lei n. 3.310/79, do Estado do Espírito Santo, que criou sua Taxa de segurança contra incêndios.

EMENTA: TAXA DE SEGURANÇA CONTRA INCÊNDIO DO ESTADO. Sua inconstitucionalidade, por identidade de base de cálculo (valor unitário do metro quadrado) com a do Imposto Predial e Território Urbano (art. 18, § 2º, da Constituição de 1967 – Emenda n. 1/69) (RE 120.954, Pleno, rel. Min. Octávio Gallotti, j. 14-03-1996)

A propósito, tem havido uma curiosa tentativa, por parte de algumas municipalidades, de instituição de "taxa dos bombeiros", isoladamente ou embutida no próprio Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

A mencionada "taxa dos bombeiros", voltada para o investimento em segurança humana e eficácia do trabalho desenvolvido pelo Corpo de Bombeiros, com vistas a se cobrirem **despesas com manutenção dos serviços de prevenção e de extinção de incêndios**, apareceu em alguns municípios de São Paulo e Paraná, além de também ter surgido – e persistido em vários deles –, como um tributo estadual, em Estados como Rio de Janeiro, Alagoas, Pernambuco, Piauí, Sergipe e Ceará.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007: "*Tem respaldo constitucional a cobrança da taxa de incêndio, desde que seja cobrada com vistas a se cobrirem despesas com manutenção dos serviços de prevenção e de extinção de incêndios prestados a cada cidadão*".

Não obstante o nobilíssimo propósito – e o entendimento do Cespe/UnB no **item ao lado** –, a tributação me parece arbitrária e propensa à inconstitucionalidade.

É cediço que a segurança pública é dever do Estado e direito de todos, exercida para a preservação da ordem pública e incolumidade das pessoas e do patrimônio. As atividades prestadas pelo Corpo de Bombeiros estão incluídas no serviço de segurança pública, como se infere da leitura do inciso V do art. 144 da Carta Magna.

No caso da taxa de bombeiros, ausentam-se do correspectivo serviço público a especificidade e a divisibilidade, sinalizando uma nova modalidade de tributo, haja vista

a impossibilidade do Corpo de Bombeiros de individualizar e quantificar a ação estatal para cada contribuinte.

Para tornar a exação mais exótica, as municipalidades, geralmente, têm pretendido ratear o custo do serviço proporcionalmente entre os contribuintes, conforme a "carga de incêndio" de cada imóvel. Ou seja, quanto maior o imóvel, maior passa a ser o imposto cobrado.

A nosso ver, a associação da cobrança a imposto sobre a propriedade de bem imóvel é inadequada, uma vez que a extinção de incêndios não beneficia somente os proprietários, possuidores ou titulares de domínio útil de bens imóveis localizados na zona urbana municipal, mas toda a sociedade, que pode ter todos os seus bens, imóveis, móveis e semoventes, e a própria vida dos indivíduos, ameaçados pelo sinistro.

Frise-se que, para "pânico" geral, o STJ considerou-a válida, confirmando o entendimento do Tribunal de Justiça de **Minas Gerais**, que chancelou a **Taxa de Incêndio**, instituída pela Lei Estadual n. 14.938/2003. Note a ementa:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"A taxa de segurança pública é devida pela utilização de serviços prestados pelo Corpo de Bombeiros do Estado de Minas Gerais, quando o interesse particular predominar sobre o interesse público".*

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TAXA DE INCÊNDIO. LEI ESTADUAL N. 14.938/03. CONSTITUCIONALIDADE. 1. É legítima a taxa de incêndio instituída pela Lei Estadual n. 6.763/75, com redação dada pela Lei n. 14.938/03, uma vez que preenche os requisitos da divisibilidade, da especificidade e a sua base de cálculo não guarda semelhança com a base de cálculo de nenhum imposto. 2. Recurso ordinário improvido. (RMS 21.280/MG, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 22-08-2006)

Data venia, o entendimento apresentado não me parece adequado. A questão, assim posta, dando guarida à malsinada "taxa de bombeiro", viola o texto constitucional, em mais de um elemento fundante, o que a reveste como um todo de invalidade.

Nessa medida, não são estranhas as solicitações em provas de concursos públicos que têm considerado esta taxa como válida. Sendo assim, recomendamos a máxima cautela quanto a esse tema.

Posto isso, retomando-se o contexto geral da base de cálculo das taxas, podemos asseverar que se requer uma **correlação razoável ou uma equivalência razoável** entre o valor pago e o custo da ação estatal. É claro que não se exige uma precisão matemática, mas, ao mesmo tempo, não pode haver total desvinculação entre o custo da manifestação estatal e o importe tributário cobrável a título de taxa.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFSC, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais, em 1998: *"As taxas não poderão ser cobradas em valor superior ao custo de seus fatos geradores".*

É importante ressaltar que a crônica jurisprudencial mostrou dois importantes fatos tributários, que podem ser considerados como **ressalvas** à regra de que "a base de cálculo das taxas não se confunde com a base imponível dos impostos". Vamos explorar tais "ressalvas", em dois itens, assim sugeridos: **(I) a base de cálculo e a taxa de**

coleta de lixo; e **(II) a base de cálculo e as custas judiciais**.

Vamos à compreensão dessas duas possíveis "ressalvas":

(I) A base de cálculo e a taxa de coleta de lixo: há certas taxas (de coleta de lixo, de localização etc.) instituídas com base na **dimensão** da área construída do imóvel beneficiado. Em uma análise superficial, poder-se-ia entender pela inconstitucionalidade da exação, perante a proibição imposta pelo art. 145, § 2º, da Carta Magna. Todavia, como se verá adiante, prevalecerá a aceitabilidade do tributo.

Para o STF (RE 232.393-SP), a sistemática apresentada é válida, pois o cálculo com base na metragem do imóvel não implica, por si só, identidade com a base de cálculo de imposto, v.g., do IPTU. Aquela Corte entende que os imóveis maiores produzirão mais lixo do que os de menores dimensões, o que daria sustentação à grandeza dimensional do fato gerador, calcada na metragem do imóvel.

Da mesma forma, havendo uma taxa de fiscalização que venha a ser calculada em razão da extensão da obra, entende-se o dado dimensível como perfeitamente compatível com a quantificação do serviço público de fiscalização por ela remunerado, sem qualquer identidade com a base de cálculo do imposto predial.

Veja as ementas da jurisprudência do STF:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE COLETA DE LIXO. BASE DE CÁLCULO. IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO CARLOS-SP. I. O fato de um dos elementos utilizados na fixação da base de cálculo do IPTU – a metragem da área construída do imóvel –, que é o valor do imóvel (CTN, art. 33), ser tomado em linha de conta na determinação da alíquota da taxa de coleta de lixo não quer dizer que teria essa taxa-base de cálculo igual à do IPTU: o custo do serviço constitui a base imponível da taxa. Todavia, para o fim de aferir, em cada caso concreto, a alíquota, utiliza-se a metragem da área construída do imóvel, certo que a alíquota não se confunde com a base imponível do tributo. Tem-se, com isto, também, forma de realização da isonomia tributária e do princípio da capacidade contributiva: CF, artigos 150, II, 145, § 1º. II. RE não conhecido. (RE 232.393/SP, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 12-08-1999)

> **EMENTA:** MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE. TAXA DE FISCALIZAÇÃO, LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. ALEGADA OFENSA AO ART. 145, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO. Exação fiscal cobrada como contrapartida ao exercício do poder de polícia, sendo calculada em razão da área fiscalizada, dado adequadamente utilizado como critério de aferição da intensidade e da extensão do serviço prestado, não podendo ser confundido com qualquer dos fatores que entram na composição da base de cálculo do IPTU, razão pela qual não se pode ter por ofensivo ao dispositivo constitucional em referência, que veda a bitributação. Serviço que, no caso, justamente em razão do mencionado critério pode ser referido a cada contribuinte em particular, e de modo divisível, porque em ordem a permitir uma medida tanto quanto possível justa, em termos de contraprestação. Recurso não conhecido. (RE 220.316/MG, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 12-08-1999) (Ver, ainda: RE 214.569/MG, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13-04-1999)

A propósito, veja-se a **Súmula Vinculante n. 29** do STF, editada em fevereiro de 2010: "É constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja identidade entre uma base e outra".

(II) A base de cálculo e as custas processuais: as custas processuais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais, exigidos pelas serventias judiciais e extrajudiciais, assumem a feição tributária como **taxas de serviços**, podendo ser exigidas com base no **valor** da causa ou da condenação, desde que a alíquota, sempre respeitando um teto previsto, não seja escorchante e confiscatória. À semelhança do item anterior, em uma análise superficial, poder-se-ia entender pela

inconstitucionalidade da exação, perante a proibição imposta pelo art. 145, § 2º, da Carta Magna. Todavia, como se verá adiante, prevalecerá a aceitabilidade do tributo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"A cobrança de emolumentos pelo Poder Judiciário enquadra-se na definição jurídica de taxa pela prestação de serviço público".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008.
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"A taxa judiciária tem caráter sinalagmático e incide sobre a prestação de serviços judiciários".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-032007: *"É inconstitucional lei estadual que cria taxa destinando a arrecadação de seu produto aos serviços de fiscalização da atividade notarial e de registro a órgão público".*

As custas "são as despesas do processo ou os encargos decorrentes dele, desde que fixados ou tarifados em lei"[27].

Muito já se discutiu sobre a natureza jurídica das custas processuais, colocando-se em xeque sua fisionomia tributária. A jurisprudência, todavia, vem considerando as custas como espécie de tributo, na forma de "taxa", que visa remunerar o Estado, em caráter retributivo, na prestação de serviços, pelo poder público, direta ou indiretamente, à população.

As custas processuais, como gênero, podem se dividir em: (I) "taxa judiciária", (II) "custas (em sentido estrito)" e (III) "emolumentos" – todos como nítidas taxas de serviço.

Antes de detalhar as espécies em epígrafe, impende destacar que a jurisprudência chancela a natureza tributária, de modo indistinto, a todas.

Para o STF, desde a vigência da EC n. 1/69, as custas e os emolumentos já assumiam a natureza de taxas, razão por que só podem ser fixadas em lei, dado o **princípio constitucional da reserva legal** para a instituição ou aumento de tributo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005: *"A instituição dos emolumentos cartorários pelo Tribunal de Justiça afronta o princípio da reserva legal. Somente a lei pode criar e majorar os valores das taxas judiciárias".*

Tal posicionamento foi chancelado no voto do ministro do STF, Moreira Alves, no RE 116.208/MG (Pleno), com julgamento em 20-04-1990.

> **EMENTA:** (...) A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que **as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos**, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. Precedentes. Doutrina. (...). (ADI-MC 1.378/ES, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 30-11-1995)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-112007: *"As custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos".*

Observação: o item em análise é a reprodução de trecho da ementa assinalada, conforme se pode verificar.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 25º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 20-10-2002: *"Ao contrário da taxa judiciária, as custas judiciais constituem preço público, por isso, não sujeitas ao princípio da legalidade".*

Observe, ademais, o trecho colhido da ementa da ADI-MC n. 1.772/MG (Pleno), de relatoria do ministro Carlos Velloso, com julgamento em 15-04-1998:

EMENTA: (...) Taxa judiciária e custas: são espécies tributárias, classificando-se como taxas, resultando da prestação de serviço público específico e divisível e que têm como base de cálculo o valor da atividade estatal referida diretamente ao contribuinte, pelo que deve ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que está vinculada, devendo ter um limite, sob pena de inviabilizar o acesso de muitos à Justiça. (...)

A corroborar o exposto acima, note o trecho da ementa da ADI n. 1.145/PB (Pleno), de relatoria do Ministro Carlos Velloso, com julgamento em 03-10-2002:

EMENTA: (...) as custas, a taxa judiciária e os emolumentos constituem espécie tributária; são taxas, segundo a jurisprudência iterativa do Supremo Tribunal Federal.

Em idêntica trilha, veja o trecho da ementa na da ADI n. 1.444/PR (Pleno), de relatoria do Ministro Sydney Sanches, com julgamento em 12-02-2003:

EMENTA: As custas e os emolumentos judiciais ou extrajudiciais, por não serem preços públicos, mas, sim, taxas, não podem ter seus valores fixados por decreto, sujeitos que estão ao **princípio constitucional da legalidade**. (...) O art. 145 admite a cobrança de 'taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição'. Tal conceito abrange não só as custas judiciais, mas, também, as extrajudiciais (emolumentos), pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236, CF).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico (UASJUR) do Sebrae (Nacional), em 27-07-2008: *"A instituição dos emolumentos cartorários pelo Tribunal de Justiça afronta o princípio da reserva legal, pois somente a lei pode criar, majorar ou reduzir os valores das taxas judiciárias".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado de Sergipe, em 10-122006: *"Exercidos em caráter privado, os emolumentos cobrados pelos serviços notariais não se sujeitam ao princípio da legalidade tributária".*

Vamos, agora, aos conceitos das espécies das custas processuais:

a) **Emolumentos:** são devidos pelos serviços notariais e de registro, estes prestados por meio de delegação ao setor privado, ex vi do art. 236, da Constituição Federal,

regulamentado pela Lei n. 8.935/94. Nesse passo, os emolumentos são devidos pela realização dos atos de registro e baixa a cargo dos distribuidores. Os emolumentos destacam-se, portanto, como custas, na espécie "custas extrajudiciais", "pois estas resultam, igualmente, de serviço público, ainda que prestado em caráter particular (art. 236, CF)" (ver, logo acima, a ADI n. 1.444/PR-2003);

b) **Custas (em sentido estrito):** trata-se das "custas judiciais", que são devidas pelo processamento dos feitos a cargo dos serventuários de justiça, ou seja, pela atuação dos escrivães, oficiais de justiça, contadores, avaliadores, depositários, entre outros;

c) **Taxa judiciária:** é devida em razão da atuação dos agentes políticos – magistrados e membros do Ministério Público –, em qualquer procedimento judicial. É regulada por certas legislações estaduais, variando o texto legal e seu valor, de um Estado para outro.

No Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, o dispositivo legal abaixo disciplina a taxa judiciária fluminense da seguinte forma:

> A Taxa Judiciária incide sobre os serviços de atuação dos magistrados e dos membros do Ministério Público, em qualquer procedimento judicial, e será devida, conforme o caso, por aqueles que recorrem à Justiça Estadual, perante qualquer juízo ou Tribunal, pelo interessado na prática do ato" (art. 10, X, do Decreto-Lei n. 5, de 15-03-1975).

Embora o tema esteja bem definido no plano jurisprudencial, a doutrina sempre oscilou diante da possível ausência de compulsoriedade da taxa judiciária.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes[28], a compulsoriedade e a feição tributária faltam à taxa judiciária, o que levou o eminente tributarista a inseri-la no ambiente dos preços públicos, como uma receita originária. Observe:

> "A cobrança é exigida apenas das pessoas que procuram o aludido serviço, caracterizando-se, portanto, numa obrigação ex voluntate, contratual, não típica dos tributos, mas elemento essencial para os preços públicos. A receita obtida pelo Estado, pelos aludidos serviços ou atos, não é tributária. Ao contrário, trata-se de uma receita originária, oriunda do patrimônio do Estado, decorrente da venda de certos serviços aos interessados. Há o pagamento de um preço público, cobrado pela compensação da obtenção de uma utilidade ou gozo de um serviço".

De outra banda, prevalece hoje, no plano jurisprudencial, o entendimento segundo o qual a taxa judiciária desfruta da **feição tributária**, na forma de taxa hábil a remunerar os serviços (públicos) jurisdicionais prestados pelo Estado à população. Assim, apresenta-se como exação vinculada, em que o mencionado vínculo consiste na atividade estatal de efetiva prestação de um serviço público, que se mostra dotado de:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Advogado do Senado Federal, em 09-11-2008: *"É exemplo de tributo contraprestacional a taxa judiciária".*

a) especificidade: o serviço é prestado a determinadas pessoas, os litigantes em juízo, ofertando-lhes o aparato organizacional voltado para o atendimento da necessidade pública;

b) divisibilidade: é possível mensurar individualmente o custo da atividade estatal.

No Estado de São Paulo, a matéria está prevista no art. 1º da Lei Estadual n. 11.608/2003, indicando-se que o fato gerador da "taxa judiciária" se dá com "a prestação de serviços públicos de natureza forense, devida pelas partes ao Estado, nas ações de conhecimento, na execução, nas ações cautelares, nos procedimentos de jurisdição voluntária e nos recursos".

A mesma Lei, no art. 2º, caput, disciplina os atos abrangidos por essa "taxa judiciária", a saber: "todos os atos processuais, inclusive os relativos aos serviços de distribuidor, contador, partidor, de hastas públicas, da Secretaria dos Tribunais, bem como as despesas com registros, intimações e publicações na Imprensa Oficial".

Nota-se, assim, que o legislador denominou de "taxa judiciária" o que poderia ter chamado de "custas", em seu sentido estrito (custas judiciais).

É importante tratarmos, ainda, da questão da confiscabilidade de certas taxas judiciárias. Para o Plenário do STF, a taxa judiciária que não estabelece limite por meio do qual seja viabilizada uma relação de equivalência entre o valor da taxa e o custo real dos serviços, ou do proveito do contribuinte, é flagrantemente inconstitucional.

Na Representação n. 1.077, de 28-03-1984, no STF, após precisar a natureza e as características da taxa judiciária, o Ministro relator Moreira Alves assim dispôs:

> **EMENTA:** (...) Sendo – como já se salientou – a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional, 'taxa', que serve de contraprestação à atuação de órgãos da justiça, cujas despesas não sejam cobertas por 'custas' e 'emolumentos', tem ela – como toda taxa com caráter de contraprestação – um limite, que é o custo da atividade do Estado, dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal prestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa dessa natureza ultrapassar uma 'equivalência razoável' entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o quantum da alíquota por esta fixado.

Observe, ainda, o trecho colhido da ementa da ADI-MC n. 1.772/MG (Pleno), de relatoria do Ministro Carlos Velloso, com julgamento em 15-04-1998:

> **EMENTA:** (...) IV. Necessidade da existência de limite que estabeleça a equivalência entre o valor da taxa e o custo real dos serviços, ou do proveito do contribuinte. Valores excessivos: possibilidade de inviabilização do acesso de muitos à Justiça, com ofensa ao princípio da inafastabilidade do controle judicial de lesão ou ameaça a direito: CF, art. 5º, XXXV (...).

A orientação foi, ainda, novamente adotada no julgamento da ADIn MC n. 1.926/MG (Pleno), de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, com julgamento em 19-04-1999:

> **EMENTA:** (...) II. Legítimas, em princípio; a taxa judiciária e as custas ad valorem afrontam, contudo, a garantia constitucional de acesso à jurisdição (CF, art. 5º, XXXV), se a alíquota excessiva ou a omissão de um limite absoluto as tornam desproporcionadas ao custo do serviço que remuneraram: precedentes (RP 1.077-RJ, 28-03-1984, Moreira, RTJ 112/34; RP 1.074-MT, 15.8.84, Falcão, RTJ 112/499; ADIn 948-GO, 09-11-1995, Rezek; ADIn MC 1.378-5, 30-11-1995, Celso, DJ 30-05-1997; ADIn MC 1.651-PB, Sanches, DJ 11-09-1998; ADIn MC 1.772-MG, 15-04-1998, Velloso).

O STF, por derradeiro, corroborou o entendimento no excerto abaixo transcrito, extraído da Questão de Ordem na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI-MC-QO) n. 2551/MG (Pleno), de relatoria do Ministro Celso de Mello, com julgamento em 02-04-2003:

> **EMENTA:** TAXA. CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. A taxa,

enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina.

Nessa toada, dessarte, criou-se o ambiente bastante favorável no STF à edição da **Súmula n. 667** (09-10-2003), cujo enunciado prescreve: "Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa".

Urge destacar, a título de complementação desse estudo, uma outra questão que suscitou férteis debates no Pretório Excelso: o tema da destinação dos valores arrecadados como taxa judiciária e sua possível vinculação a certos órgãos e fundos.

A jurisprudência é firme em reconhecer a sua inconstitucionalidade, quando existe vinculação do produto da sua arrecadação a órgão ou fundo privado.

Observe o trecho colhido da ementa da ADI-MC n. 1.889/AM (Pleno), de relatoria do Ministro Nelson Jobim, com julgamento em 03-11-1999:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 2.429/96, COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI N. 2.477/97 DO ESTADO DO AMAZONAS. CUSTAS JUDICIAIS. CRIAÇÃO DO FUNDO DE REAPARELHAMENTO DO PODER JUDICIÁRIO. FUNREJ. É assente a jurisprudência deste Tribunal quanto à inconstitucionalidade da vinculação de emolumentos à entidade com personalidade jurídica de direito privado ou a determinado Órgão ou Fundo; do cálculo das custas com base no valor dos bens imóveis envolvidos no litígio; e quanto à inexistência de teto para cobrança de taxas cujo valor tem por base o proveito auferido pelo contribuinte, sobre as quais incide alíquota variável (...).

A corroborar o exposto acima, observe o trecho da ementa da ADI n. 1.145/PB (Pleno), de relatoria do Ministro Carlos Velloso, com julgamento em 03-10-2002:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CUSTAS E EMOLUMENTOS. NATUREZA JURÍDICA. TAXA. DESTINAÇÃO DE PARTE DO PRODUTO DE SUA ARRECADAÇÃO A ENTIDADE DE CLASSE. CAIXA DE ASSISTÊNCIA DOS ADVOGADOS. INCONSTITUCIONALIDADE. Lei n. 5.672, de 1992, do Estado da Paraíba. (...) III. Impossibilidade da destinação do produto da arrecadação, ou de parte deste, a instituições privadas, entidades de classe e Caixa de Assistência dos Advogados. Permiti-lo importaria ofensa ao princípio da igualdade. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. IV. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (Ver, no mesmo sentido: ADI-MC n. 1.772/MG; ADI-MC n. 1.378/ES; ADI n. 948/GO; RE n. 116.208/MG; ADI n. 2.059/PR, ADI n. 1.709/MT, ADI-MC n. 1.778/MG, REP n. 1.296/RS, REP n. 1.094, REP n. 1.139 e ADI-MC n. 2.040/PR)

Infelizmente, as custas processuais, posto que detentoras de natureza tributária, vêm sendo utilizadas, em muitos Estados, para beneficiar as associações de magistrados, de **membros do Ministério Público** e também as Caixas de Assistência dos Advogados. Parece não ser a sua adequada missão.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-042009: *"Lei complementar estadual que isente os membros do MP do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes"*.

Em 2004, com a Emenda Constitucional n. 45, foi acrescentado ao art. 98 da

Constituição Federal o § 2º, em uma tentativa de coibir os abusos, que se multiplicavam, por meio de repasses, considerados inconstitucionais, pelo STF, há mais de duas décadas. Observe o art. 98, § 2º: "As custas e emolumentos serão destinados exclusivamente ao custeio dos serviços afetos às atividades específicas da Justiça".

Nesse rumo, o art. 9º da Lei n. 11.608/2003, disciplinando a taxa judiciária do Estado de São Paulo, impôs que os valores arrecadados a título desse tributo devam integrar fundos especiais destinados à expansão, aperfeiçoamento e modernização do Poder Judiciário do Estado. Note:

> Art. 9º. Do montante da taxa judiciária arrecadada, (...) e 9% (nove por cento) distribuídos, em partes iguais, aos Fundos Especiais de Despesas do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, do Segundo Tribunal de Alçada Civil e do Tribunal de Alçada Criminal, instituídos pela Lei n. 9.653, de 14 de maio de 1997, para expansão, aperfeiçoamento e modernização do Poder Judiciário do Estado.

Conquanto o intuito seja nobre, e, de certa forma, em consonância com o teor do art. 98, § 2º, haja vista o atrelamento do repasse com os "serviços afetos às atividades específicas da Justiça", entendemos que os fundos não devem, a nosso ver, ser custeados por taxas – e sim por impostos – exatamente em razão do que autoriza, e ao mesmo tempo delimita, o art. 145, II, da Carta Magna. E, como impostos – é bom que se diga –, tendem a esbarrar na proibição do princípio da não afetação, constante do art. 167, IV, CF.

Qualificando-se as custas processuais, em sua expressão mais lata, como taxas, não é admissível que o produto de sua arrecadação venha a ser afetado ao custeio de serviços públicos diversos daqueles a cuja remuneração tais valores se destinam. A referibilidade mostra-se ferida de morte.

Neste caso, descaracterizar-se-ia a função constitucional da taxa – que é tributo vinculado –, dando primazia à satisfação das necessidades financeiras ou à realização dos objetivos sociais de entidades meramente privadas. É que, em tal situação, subverter-se-ia a própria finalidade institucional do tributo, sem se mencionar o fato de que esse privilegiado tratamento dispensado a simples instituições particulares importaria em evidente transgressão estatal ao postulado constitucional da igualdade.

Todavia, em 8 de novembro de 2006, a maioria dos ministros do STF, no julgamento da ADI n. 3.643, proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil (Anoreg/BR), questionando o inciso III do art. 4º da Lei n. 4.664 do Estado do Rio de Janeiro, que destina 5% dos emolumentos dos serviços extrajudiciais de notários e registradores ao Fundo Especial da Defensoria Pública do Estado do Rio de Janeiro (FUNDPERJ), considerou o dispositivo constitucional. De acordo com o Ministro relator Carlos Ayres Britto, "o dispositivo questionado na ADI não instituiu uma exação que se amolde à definição de imposto. Criou, isto sim, uma taxa em razão do poder de polícia". Para o Ministro, ainda, "destinar parcela da arrecadação da taxa de polícia em comento, mediante lei formal de cada qual dos estados da federação em nada se contrapõe aos dispositivos constitucionais".

Os argumentos do ínclito julgador, imbuídos de nobres razões de justiça fiscal, favoráveis ao importante trabalho das Defensorias, em nosso país, data venia, não nos convencem da constitucionalidade do elo a ser criado entre o serviço prestado pelos

cartórios, os emolumentos recolhidos para fazerem frente a esse serviço e a atuação da Defensoria Pública.

Posto isso, em síntese do que analisamos neste item, temos visto que a jurisprudência do STF (sumulada, inclusive, nos termos do Enunciado 667) é pacífica em reconhecer a inconstitucionalidade de taxas judiciárias (I) cujo limite transborde a relação de equivalência entre o valor da taxa e o custo real dos serviços, ou do proveito do jurisdicionado-contribuinte; e (II) que estabeleça vinculação do produto da sua arrecadação a órgãos ou fundos, ainda que por meio de repasses a "serviços afetos às atividades específicas da Justiça".

2.2 O confronto "taxa versus tarifa"

A taxa não se confunde com a tarifa. Ambas são prestações pecuniárias tendentes a suprir de recursos os cofres estatais, em face de serviços públicos prestados. Desse modo, a taxa e a tarifa, semelhantemente, são prestações contraprestacionais e dotadas de referibilidade.

A taxa foi detalhada nos tópicos precedentes. A tarifa (espécie de preço público), por sua vez, pode ser agora conceituada como o preço de venda do bem, exigido por empresas prestacionistas de serviços públicos (**concessionárias e permissionárias**), como se comuns vendedoras fossem. Assim, a contrapartida dos serviços públicos poderá se dar por meio de uma taxa ou de uma tarifa, excetuados aqueles considerados "essenciais", que avocarão com exclusivismo as taxas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"O valor cobrado pela prestação de um serviço público feito por uma concessionária ou permissionária corresponde a um preço público".*

O traço marcante que deve diferir **taxa** de **preço público** – **do qual a tarifa é espécie** – está na inerência ou não da atividade à função do Estado. Se houver evidente vinculação e nexo do serviço com o desempenho de função eminentemente estatal, teremos a taxa. De outra banda, se presenciarmos uma desvinculação deste serviço com a ação estatal, inexistindo óbice ao desempenho da atividade por particulares, vislumbrar-se-á a tarifa.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC/FEPESE), para o cargo de Advogado da Cia. Catarinense de Água e Saneamento (Casan/SC), em 2006: *"As tarifas públicas têm natureza jurídica de preços públicos".*

Nesse passo, frise-se que o traço diferenciador entre os institutos ventilados não reside, por exemplo, na compulsoriedade ou facultatividade do serviço, como pretende impor a **Súmula n. 545** do STF, in verbis:

> Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.

Tal Súmula, bastante antiga, contextualizou-se, por aqui, em julgados da década de 60. Atualmente, entendemos que sua aplicabilidade mostra-se restrita, pois o critério

relevante que deve ser utilizado para diferençar tais institutos jurídicos não é o de saber se o pagamento é voluntário ou compulsório, mas, sim, o de verificar se a atividade concretamente executada pelo Poder Público configura um serviço público ou não.

Portanto, sempre que o **serviço (específico e divisível) deva ser prestado diretamente pela Administração Pública**, por imposição constitucional ou legal, o regime será o de taxa, ainda que a lei adote outro.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"A taxa e o preço público se caracterizam por a taxa ter como sujeito ativo pessoa jurídica de direito público, e o preço público poder ser exigido por pessoa jurídica de direito privado".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Comércio Exterior, em 2109-2008: *"Um tributo decorrente de uma contrapartida do Estado ao cidadão, na forma de um serviço público, pode ser uma taxa ou um preço público".*

Nos casos em que a execução do serviço puder ser delegada a outra entidade, pública ou privada, o legislador poderá optar entre o regime de taxa e o de tarifa. De fato, o regime jurídico servirá como "bússola" para se encontrar a contraprestação adequada: se taxa ou tarifa.

Do acórdão do RE n. 89.876-RJ, relatado pelo eminente Ministro Moreira Alves e da conferência, por ele proferida, no "X Simpósio Nacional de Direito Tributário", acerca do tema "Taxa e Preço Público", realizado em São Paulo, em 19 de outubro de 1985, cujo resumo nos apresenta Vittorio Cassone[29], é possível extrair as seguintes conclusões acerca da classificação dos serviços públicos:

a) **serviços públicos propriamente estatais:** são de competência exclusiva do Estado, como extensão de sua soberania. São indelegáveis e remunerados por meio de taxa. Exemplos: serviço judiciário, emissão de passaportes etc.;

b) **serviços públicos essenciais ao interesse público:** são, também, remunerados por meio de taxa, **desde que a lei os considere de utilização obrigatória**. Exemplos: serviço de distribuição de água, de coleta de lixo, de esgoto, de sepultamento;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007: *"Em determinada cidade nordestina, certa concessionária presta serviço público de esgoto. Contudo, o Poder Público local permite o uso de fossas nas residências, desde que atendam a requisitos preestabelecidos pelo Município. Na hipótese, a remuneração do serviço público de esgoto dá-se por taxa".*

c) **serviços públicos não essenciais:** são, de regra, delegáveis, podendo ser concedidos e remunerados por meio de preços públicos. Exemplo: serviços postal, telefônico, de distribuição de gás, de energia elétrica. A cobrança dar-se-á por meio de tarifa.

Aqui podem ser destacados, também, os serviços públicos do tópico precedente – os "essenciais ao interesse público" –, **mas que não venham a ser considerados legalmente obrigatórios**. Exemplo: **tarifa municipal de esgoto, sabendo-se que no município se autorizam as fossas particulares**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007: *"Em determinada cidade nordestina, certa concessionária presta serviço público de esgoto. Contudo, o Poder Público local permite o uso de fossas nas residências, desde que atendam a requisitos preestabelecidos pelo Município. A importância advinda da contraprestação pelos serviços de esgoto constitui receita pública originária".*

Para fins didáticos, impende enumerar os demais traços distintivos entre **taxa** e **tarifa,** salientando que nem sempre haverá total precisão no critério distintivo adotado:

I. A necessidade de lei: a **tarifa não é tributo**, independendo de lei, mas de contrato administrativo. Logo, sua obrigação é contratual. É prestação voluntária e remunera serviços públicos facultativos (essenciais ou inessenciais, dependendo do caso). A **taxa,** por sua vez, é tributo, uma exação compulsória e nasce por meio de lei. Assim, sua obrigação é legal[30]. É prestação que remunera serviços públicos obrigatórios (e essenciais).

Sobre este confronto, urge observar a ementa abaixo, acerca da "taxa de armazenagem" que, embora impropriamente assim denominada, foi concebida pelo STJ com características legais de preço público. Disso decorreu o entendimento segundo o qual o seu aumento poderia ser feito por ato próprio da autoridade administrativa (Portaria), por não se encontrar sujeita aos princípios regedores da relação jurídico-tributária.

> **EMENTA:** TAXA DE ARMAZENAGEM PORTUÁRIA. FIXAÇÃO POR MEIO DE PORTARIA. LEGALIDADE. PRECEDENTES. Tratando-se de preço público e, não de taxa, é legítima sua fixação por meio de Portaria Ministerial. Recurso conhecido e provido. (REsp 115.066/SP, 2ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 18-03-1999) (Ver, ainda: REsp 159.551/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 03-03-1998 e AgRg no REsp 242.088/RJ, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 15-05-2000).

Por fim, impende mencionar a **Súmula n. 148** do STF, segundo a qual "é legítimo o aumento de tarifas portuárias por ato do Ministro da Viação e Obras Públicas".

II. Os Direitos Público e Privado: quanto ao regime jurídico adotado, no campo das **tarifas** (ou dos preços públicos), prevalecem as regras do Direito Privado, por não serem tributos[31]. Ao contrário, na seara das **taxas**, prevalecem as normas de Direito Público, uma vez que o fenômeno tributacional é corolário do poder de império estatal, avocando os regramentos afetos ao próprio Direito Público.

III. A compulsoriedade: as **tarifas** são prestações pecuniárias não compulsórias, uma vez que permitem a voluntariedade ao interessado, não lhe impondo consequências fiscais, caso não cumpra as cláusulas constantes do contrato que o faria pagar a exação não tributária. Assim, evidencia-se o caráter da voluntariedade ou da facultatividade nas tarifas (ou nos preços públicos), o que os distingue das **taxas**, que são espécies tributárias inexoravelmente compulsórias.

IV. A autonomia de vontade: nas **tarifas** (ou preços públicos), há a autonomia da vontade ou a liberdade de contratar. De fato, o "preço é a remuneração contratual livremente pactuada entre as pessoas públicas (despidas de privilégios) e os usuários de serviços realizados sob regime de Direito Privado"[32]. Nas **taxas**, há a compulsoriedade e a submissão aos efeitos tributários, quando houver a realização do fato gerador do

tributo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público da Bahia, para o cargo de Promotor de Justiça, em maio de 2004: *"A taxa se distingue do preço público ou tarifa pelo fato de ser compulsória e de ter a sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que a instituiu; já o preço público constitui a remuneração correspondente a um serviço público não especificamente estatal, lastreando-se em um contrato".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/GO, para o cargo de Juiz de Direito, em 2007.

V. A prestação de serviços: caso o Estado pretenda desempenhar atividades econômicas com o fito de lucro, assemelhando-se à empresa integrante da iniciativa privada, o que nada obsta a que o faça, poderá ver-se remunerado por prestações pecuniárias que chamaremos de **tarifas** (ou preços públicos), regidas pelo Direito Privado. O Estado, por sua vez, irá se remunerar por meio de **taxas**, quando proceder à prestação dos serviços públicos (res extra commercium), se específicos e divisíveis, regidos pelo Direito Público.

VI. A essencialidade dos serviços públicos: os serviços públicos não essenciais (serviços postal, telefônico, de distribuição de gás, de energia elétrica etc.), sendo delegáveis, podem ser concedidos e remunerados por meio de **tarifas** (ou preços públicos). Já os serviços públicos propriamente estatais (serviços judiciário, de emissão de passaportes etc.), sendo de competência indelegavelmente exclusiva do Estado e pura extensão de sua soberania, somados aos serviços públicos essenciais ao interesse público (serviços de distribuição de água, de coleta de lixo, de esgoto, de sepultamento etc.) – desde que a lei considere estes últimos de utilização obrigatória –, são remunerados por meio de **taxas**.

Atenção ao quadro mnemônico:

Taxa	**Preço público**
É tributo	Não é tributo
Prestação pecuniária compulsória	Prestação pecuniária facultativa
Sem autonomia de vontade	Com autonomia de vontade
Decorre de lei	Decorre de contrato administrativo
Rescisão inadmissível	Rescisão admissível
Obrigação ex lege	Obrigação ex voluntate
Obedece aos princípios de direito tributário	Não obedece aos princípios de direito tributário, mas aos princípios de direito administrativo
Regime jurídico de direito público	Regime jurídico de direito privado
Existe taxa de serviço de utilização potencial	Só existe tarifa cobrada em face de serviço de utilização efetiva
Existe taxa cobrada em razão de poder de polícia	Não existe tarifa cobrada em razão de poder de polícia
Exigida por pessoas jurídicas de direito público	Exigida por pessoas jurídicas de direito público e de direito privado
Receita derivada de direito público, com uso de seu poder de império (a receita "deriva" do patrimônio do particular)	**Receita originária de direito privado, sem uso de seu poder de império (a receita "origina-se" do próprio patrimônio do estado)**
Cobrança não proporcional ao uso	**Cobrança proporcional ao uso**

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas/AL, em março de 2008: *"Trata-se de receita derivada e de receita originária, respectivamente, o tributo e a tarifa".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"Levando-se em consideração a classificação das receitas públicas, a doutrina afirma que são receitas derivadas e originárias, respectivamente, as taxas e os preços públicos".*

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007: *"Em determinada cidade nordestina, certa concessionária presta serviço público de esgoto. Contudo, o Poder Público local permite o uso de fossas nas residências, desde que atendam a requisitos preestabelecidos pelo Município. A importância advinda da contraprestação pelos serviços de esgoto constitui receita pública originária".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"A taxa e o preço público se caracterizam por a cobrança da taxa obedecer ao princípio da proporcionalidade do uso e a do preço público não".*

A título de revisão, vale a pena observarmos o correto e elucidativo item (adaptado), que foi objeto da prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008:

> "Caio Tácito, em brilhante parecer sobre o tema (RDA 44/518-534), escreveu: 'As taxas pressupõem a obrigatoriedade e dispensam a utilização efetiva (é necessário, apenas, que os serviços se encontrem à disposição dos usuários), os preços públicos equivalem a serviços facultativos e não se impõem senão em virtude do ato direto de uso ou aquisição'. A respeito do assunto, pode-se dizer que: (I) as taxas estão submetidas aos princípios da anterioridade e legalidade, previstos na Constituição Federal vigente; e (II) as taxas são tributos vinculados à atuação estatal, enquanto que os preços públicos são receitas expressivas de serviços prestados por entidades governamentais ou concessionários de serviço".

Por derradeiro, conforme já se estudou nesse capítulo, o STF e o STJ – este último, mediante uma virada jurisprudencial – firmaram posição no sentido de que a contraprestação cobrada por concessionárias de serviço público de água e esgoto detém natureza jurídica de **tarifa** ou **preço público**. Com base nisso, editou-se a **Súmula 412 do STJ**, segundo a qual "a ação de repetição de indébito de tarifas de água e esgoto sujeita-se ao prazo prescricional estabelecido no Código Civil" [prescrição vintenária].

1 LACOMBE, Américo Masset Lourenço. Taxa e preço público. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1985, p. 21.

2 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 31.

3 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 35.

4 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 40.

5 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 256.

6 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 33.

7 Ver, no **STF**: RE 222.251; RE 115.213; RE 116.518; RE 140.278; RE 198.904; RE 230.973; e, no **STJ**, REsp 152.476.

8 Esse posicionamento pode ser verificado na jurisprudência, que ora demarcamos: **(I)** RE 115.213/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13-08-1991; **(II)** RE 198.904/RS, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 28-05-1996; e no já comentado **(III)** RE 416.601 (Pleno), de relatoria do ministro Carlos Velloso, em 10-08-2005, em que se discutiu a exigência da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA. Lei n. 10.165/2000) das empresas potencialmente poluidoras, independentemente de sofrerem fiscalização efetiva.

9 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 426.

10 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 162.

11 Idem.

12 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 32.

13 Ibidem, p. 34.

14 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 34.

15 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 162.

16 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 564.

17 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 39.

18 Ibidem, p. 36.

19 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 36.

20 Ibidem, p. 39.

21 Ibidem, p. 40.

22 BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: RT, 1987, pp. 39-40.

23 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 39.

24 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 68.

25 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 405.

26 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., pp. 404-405.

27 SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, p. 405.

28 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática das taxas. São Paulo: RT, 1976, p. 108; v., ademais, MORAES, Bernardo Ribeiro de. A taxa no sistema tributário brasileiro, pp. 62-63.

29 V. CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007, pp. 65-66; v., ainda: Informativo do STF n. 270, de 27 a 31 de maio de 2002.

30 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 40-41.

31 V. LACOMBE, Américo Masset Lourenço. Taxa e preço público, p. 21.

32 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 73.

17

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

No Brasil, destaca-se o tributo denominado "contribuição de melhoria". Há outras denominações, colhidas do Direito Comparado[1]: na Inglaterra, temos beterment tax; na França, contribuition sur les plus values; na Itália, contributi di miglioria; na Espanha, contribuición de mejoras; e, na Alemanha, erschliessungsbeitrag e a strassenanliegere beitrag.

Nos Estados Unidos, a propósito, segundo o ínclito Geraldo Ataliba[2], a contribuição de melhoria recebe o nome de special assessment (formato contratual da contribuição de melhoria[3]), financiando trens metropolitanos, magníficos viadutos, pontes, estradas, hidrovias e demais obras de vulto.

Em homenagem à digressão histórica, registra-se que a primeira remissão expressa à contribuição de melhoria, propriamente dita, remonta ao século XVII, na França[4], quando em 1672, resolveu-se cobrar um tributo relativo à abertura de uma rua da cidade de Paris. Até esta época, o que havia "eram simples taxas de melhoramento, de alargamento, de demolição etc."[5].

De fato, tanto a betterment tax inglesa como a special assessment americana, que precederam a edição do diploma legal francês de 1672, não tinham como fato gerador a valorização dos imóveis situados na vizinhança, mas, sim, a melhoria, genericamente falando, da vida dos proprietários dos imóveis lindeiros[6].

No século XX, a contribuição de melhoria, nas suas mais diferentes variações, foi intensamente utilizada, em quase todos os países, sob a crença de ser um tributo genuinamente justo, que vinha a calhar na necessidade de urbanização (ou reurbanização) das cidades, principalmente após as duas grandes guerras.

No Brasil do século XX, a contribuição de melhoria surge, pela primeira vez, na Carta Magna de 1934 (art. 124).

Entretanto, diz-se que a primeira utilização de uma exação nos seus moldes teria ocorrido por aqui no século XIX, em 1812, na Bahia, ainda durante o domínio português, com a exigência de "fintas" na edificação de obras públicas[7].

Na Constituição Federal de 1937 o gravame desaparece, dando a impressão de que

tinha se transformado em "taxa". Entretanto, o STF, ainda durante a vigência da indigitada Constituição, em dezembro de 1943, no RE n. 5.500/RS, de relatoria do ministro Philadelpho Azevedo, reconheceu a constitucionalidade do tributo, como genuína contribuição de melhoria.

Nesse passo, com a Carta Constitucional de 1946 (art. 30, I e parágrafo único), a exação volta a ter estatura constitucional, aparecendo, pela primeira vez, a menção aos limites de cobrança individual e global.

A Emenda n. 18/65 manteve a menção aos limites total e indivi-dual, mas disciplinou que o tributo estaria destinado a ressarcir os cofres públicos dos custos da obra pública realizada. Nessa medida, a Emenda inaugurou um caráter híbrido à contribuição de melhoria, na medida em que esta passou a se lastrear, simultaneamente, no custo da obra e na mais-valia imobiliária[8].

Em 25 de outubro de 1966, com a publicação do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172), que tratou do tema nos arts. 81 e 82, reafirmaram-se os limites mencionados no texto constitucional vigente, de 1946. Após quatro meses, em 24 de fevereiro de 1967, publicou-se o Decreto-lei n. 195, que tratou de pormenorizar os dois artigos.

A Carta Magna de 1967, entrando em vigor em 15 de março, manteve a contribuição de melhoria como espécie tributária (art. 18), disciplinando-a no art. 19, III e § 3º.

Dois anos após, em 1969, sobreveio a Emenda Constitucional n. 1, que manteve a natureza tributária do gravame no art. 18, II.

Em 1983, com a Emenda Constitucional n. 23, reproduziu-se o mencionado art. 18, II, mas agora sem menção ao "limite individual" e ao termo "valorização" – este, aliás, sendo substituído por "imóveis beneficiados".

Finalmente, a Constituição Federal de 1988 tratou do tema, no art. 145, III, conquanto o tenha feito de modo demasiado lacônico, não se fazendo menção a quaisquer limites, nem mesmo ao custo ou à valorização.

2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A contribuição de melhoria está prevista no nosso ordenamento jurídico na Constituição Federal (art. 145, III) e no Código Tributário Nacional (arts. 81 e 82), manifestando-se no poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública.

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...)
> III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

> Art. 81. A contribuição de melhoria **cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída** para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, para o cargo de Juiz de Direito Substituto, em 2006: *"As contribuições de melhoria somente podem ser exigidas pela União Federal como instrumento de sua intervenção no domínio econômico, pois que se destinam primordialmente a custear obras públicas que beneficiem*

imóveis privados, adotando-se como parâmetro a valorização havida em tais imóveis".

Como espécie tributária autônoma, distingue-se das demais, quais sejam, dos impostos, das **taxas**, do empréstimo compulsório e das **contribuições**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), em julho de 2007: *"Um dos atributos que diferenciam as taxas das contribuições de melhoria é o fato de que as taxas remuneram serviços públicos, ao passo que as contribuições de melhoria têm como contrapartida a valorização imobiliária em decorrência da realização de obras públicas".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Natal/RN, em 2001: *"As contribuições de melhoria são devidas em função da prestação de serviços públicos divisíveis".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, nas provas realizadas pelas seguintes instituições: **(I)** Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001; **(II)** Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal de Natal/RN, em 2001; **(III)** Cespe/UnB, para o cargo de Consultor do Executivo – Área Fazendária (Administração), em 08-02-2008; e **(IV)** Escola Judicial "Desembargador Edésio Fernandes" (EJEF – TJ/MG), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Minas Gerais, em 2008.

Nesse aspecto, Rubens Gomes de Sousa[9] considera a contribuição de melhoria um "tributo especial", pois não se confunde nem com o imposto, nem com a taxa. Com esta, precisamente, não se mistura, porquanto pressupõe[10] uma obra pública, e não um serviço público, dependendo de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Com o imposto, por sua vez, não se confunde, uma vez que dele se distingue porque[11] depende de atividade estatal específica.

Não é demasiado relembrar que, nos casos de imputação de pagamento em que exista simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, consoante o art. 163 do CTN, teremos a seguinte ordem de **imputação de pagamento**:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 21-05-2006: *"Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, a autoridade competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação na seguinte ordem: contribuições de melhoria, taxas, impostos".*

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

(...)

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos; (...)

No âmbito da aplicação dos princípios aos tributos em geral, impende repisarmos alguns pontos, a fim de bem entender a contribuição de melhoria: para os impostos, destaca-se a "capacidade contributiva do contribuinte"; para as taxas, o princípio justificador é o da "retribuição ou remuneração dos serviços públicos"; por fim, para as

contribuições de melhoria, prevalece a ideia de "proporcionalidade ao benefício especial recebido, em decorrência da obra pública".

Entretanto, é relevante frisar que a doutrina, de certo modo, diverge quanto à associação da contribuição de melhoria à base axiológica que lhe dá lastro.

Kiyoshi Harada[12] faz menção ao princípio da equidade, porquanto, para o tributarista, não é justo toda a comunidade arcar com o custo de uma obra que trará benefício direto para certas pessoas.

Geraldo Ataliba[13], por sua vez, associa o tributo ao princípio da atribuição da mais-valia imobiliária gerada pela obra pública, pois, se o proprietário não concorre com a obra – que gera a valorização –, não é justo que se aproprie deste específico benefício, impedindo que haja lucro sem esforço.

A devolução do enriquecimento auferido de maneira dolosa pelo proprietário do imóvel, decorrente de valorização oriunda de obra pública no local em que se situa o prédio, atende o princípio da justiça e encerra vera moralidade, ao se restituir parcialmente a benesse do dinheiro público. Nessa direção, segue, ademais, Antonio Roberto Sampaio Dória[14], para quem "essa espécie tributária (contribuição de melhoria) evita o locupletamento injustificado de proprietários favorecidos por obras públicas".

Segundo Hugo de Brito Machado[15], a contribuição de melhoria, como instrumento de realização do ideal de justiça, tem uma finalidade específica, de ordem "redistributiva": evitar uma injusta repartição dos benefícios decorrentes de obras públicas.

Para Ricardo Lobo Torres[16], a contribuição de melhoria é tributo afinado com a ideia de justiça fiscal, subordinando-se ao princípio do custo/benefício, embora não lhe seja estranho o princípio da capacidade contributiva. Para o eminente tributarista, "cuida-se de custo (para a Administração) e de benefício (para o contribuinte), integrados na mesma equação, em contato permanente e interação dialética. O princípio do custo/benefício aparece em simetria com a problemática mais-valia/despesa pública, ligada ao fundamento do tributo". Quanto à capacidade contributiva, afirma que esta influi negativamente no tributo em exame, uma vez que serve como obstáculo à realização de obras públicas em favor de população carente, que não terá condições de arcar com o custo.

A esse propósito, não se pode perder de vista que, havendo disposição legal, é possível que neste caso ocorra uma isenção, conforme se lê no art. 177, I, CTN:

> Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
> I – às taxas e às contribuições de melhoria;

Em suma, evitando o enriquecimento ilícito do particular, a contribuição de melhoria respalda-se no fundamento moral de que se deve indenizar o Estado por essa vantagem econômica especial, ainda que não a tenha querido.

Assim sendo, toda vez que o poder público realizar uma obra pública que trouxer benefícios, traduzíveis em "valorização", para os proprietários de bens imóveis, poderá ser instituída a contribuição de melhoria, desde que vinculada à exigência por lei, "fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra valorização de imóveis"[17].

A contribuição de melhoria é tributo afeto à competência comum da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal, podendo, assim, **tratar-se de tributo federal, estadual ou municipal**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-082008: *"Reputa-se exclusiva a competência dos municípios para instituir contribuições de melhoria em razão de obras públicas das quais sobrevenha valorização imobiliária".*
>
> **Observação:** item semelhante, associando o tributo à competência exclusiva dos municípios, foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público da Bahia, para o cargo de Promotor de Justiça, em maio de 2004.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"A contribuição de melhoria pode ser instituída somente por Estados, Municípios e Distrito Federal".*
>
> **Observação:** item semelhante, afastando a competência dos municípios, foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 28º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 14-06-2009: *"A Contribuição de Melhoria é uma espécie de tributo, e o Distrito Federal não pode instituí-la para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária".*

Tal competência pode ser ratificada no art. 3º do DL n. 195/67:

> Art. 3º. A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade Administrativa que as realizar, (...).

Curiosamente, nas poucas ocasiões em que por aqui se viu o tributo, este se apresentou no campo de competência dos Municípios, o que pode levar o estudioso a equivocidades, acreditando tratar-se de tributo com índole exclusivamente municipal.

Como é cediço, a competência comum adstringe-se aos tributos contraprestacionais – taxas e contribuições de melhoria –, indicando a atribuição particularizada às entidades políticas a fim de que imponham os mesmos tributos, guardando, todavia, o vínculo entre o gravame e a ação estatal correspectiva[18].

Em tom oposto, manifesta-se Hugo de Brito Machado[19], para quem a expressão "competência comum" não é adequada para os tributos vinculados. Segundo o ínclito tributarista, "somente a pessoa jurídica de direito público legitimada para exercitar a atividade estatal que se constitui no respectivo fato gerador pode instituir a taxa ou a contribuição de melhoria".

3 O FATO GERADOR

O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma **obra pública**. A valorização imobiliária é **parte integrante da hipótese de incidência do tributo, sem a qual o fato gerador não se completa**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"A obra pública de que resulte valorização de imóvel do particular*

pode ser custeada mediante a instituição e cobrança da contribuição de melhoria".
Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em **(I)** prova realizada no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 15-12-2003; em **(II)** prova realizada para o cargo de Procurador do Município de São Paulo, em 12-05-2002.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Juiz de Direito/PR, em 17-06-2007: *"Contribuições de melhoria são tributos criados mediante lei, que se vinculam ora à realização de uma obra pública, ora à valorização imobiliária, de maneira alternativa".*
Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"Quanto às contribuições de melhoria, diz-se que a valorização imobiliária é da natureza da espécie tributária em apreciação, fazendo parte da essência do tributo".*

Nesse diapasão, para que se configure o fato imponível da exação, não basta que haja obra pública, nem que haja incremento patrimonial **imobiliário**. É preciso haver direta relação entre a obra e a valorização.

Dessa forma, a nosso ver, como elementos ínsitos ao **fato gerador**, temos:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O tributo vinculado que tem por fato gerador a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, é a contribuição de melhoria".*
Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008.

(I) a necessidade de valorização: de fato, apenas a obra não será suficiente. Na trilha de Hugo de Brito Machado[20], seguimos com a convicção de que a obrigação de pagar não decorre da obra, mas da valorização imobiliária. Esta, traduzindo a mais-valia que se agrega ao patrimônio do contribuinte, deve ocorrer a olhos vistos, entretanto, isso não basta. Há de haver uma valorização conectada com a obra pública, da qual decorra[21].

Bernardo Ribeiro de Moraes[22] discorda, afirmando que, se a contribuição é de "melhoria", esta, sim, é imprescindível, e não a "valorização" em si. Defende o raciocínio, definindo "melhoria" como qualquer vantagem ou melhoramento, não indicadores, por si sós, de valorização ou acréscimo de valor.

Para nós, com a devida vênia, "melhoria" traduz-se em valorização, expressando "a elevação de algo para um estado ou condição superior"[23].

É possível que incidam sobre a mais-valia imobiliária dois tributos: a contribuição de melhoria e o imposto de renda sobre o lucro imobiliário. Como é cediço, o tributo em nosso sistema é definido pelo fato gerador, conforme o art. 4º do CTN, não havendo coincidência típica e total entre os fatos imponíveis de uma contribuição e de um imposto. De uma maneira ou de outra, o legislador estabeleceu no art. 17 do DL n. 195/67 que a contribuição de melhoria recolhida poderá ser deduzida do lucro a ser tributável a título de imposto de renda sobre a valorização imobiliária[24].

Art. 17. Para efeito do imposto sobre a renda, devido, sobre a valorização imobiliária resultante de obra pública,

deduzir-se-á a importância que o contribuinte houver pago, o título de Contribuição de Melhorias.

(II) a necessidade de que esta valorização ocorra sobre bens imóveis: o Decreto-Lei n. 195, de 1967, legislação que trata do assunto específico da Contribuição de Melhoria, dispõe, em seu art. 2º, que o fato gerador do referido tributo será a valorização do imóvel de propriedade privada em virtude de **obras públicas**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO, em 2006: *"As contribuições de melhoria podem ser instituídas e exigidas em caso de valorização do patrimônio mobiliário ao contribuinte".*
>
> **Observação:** item quase idêntico, mencionando o "patrimônio mobiliário", foi elaborado pela mesma Banca e, nessa medida, considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Defensor Público de Rondônia, em 2007.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 2005: *"A contribuição de melhoria não decorre de obra pública".*

Observe o comando, que traz o rol de obras públicas ensejadoras do tributo:

Art. 2º. Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I – abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II – construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III – construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido, inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV – serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V – proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI – construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII – construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII – aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico. (Grifos nossos)

Essa atuação é uma obra pública que causa valorização imobiliária, isto é, aumenta o valor de mercado de imóveis localizados em suas imediações. Trata-se de obra pública permanente, e não temporária, que tenha ocasionalmente sido construída para atender certa demanda provisória.

Parte da doutrina[25] entende que a lista em comento não é taxativa, mas exemplificativa, admitindo-se que outras obras possam gerar o incremento imobiliário justificador do gravame. A nosso ver, com a devida vênia, ainda que reconheçamos a dificuldade de se bem estabelecer, em lista taxativa, um rol de obras capazes de entronizar no patrimônio alheio a valorização imobiliária necessária ao fato gerador do tributo, entendemos que a presente lista desfruta de taxatividade[26].

Um bom conceito de "obra pública" advém da lavra de Celso Antonio Bandeira de Melo, que a define como "a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público"[27].

Diante dos dois elementos fundantes – valorização imobiliária e obra pública – observa-se que a contribuição de melhoria se apresenta como um tipo de **tributo vinculado** que tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte. Nesse passo, "sempre que nos depararmos com a vinculação indireta, mediata, indica a existência de uma contribuição de melhoria"[28].

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"É característica do tributo contribuição de melhoria: ser vinculada a uma atividade estatal".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A taxa e a contribuição de melhoria são consideradas pela doutrina tributos vinculados".*

Kiyoshi Harada[29] afirma se tratar de uma atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte. De fato, a obra pública se liga indiretamente (ou mediatamente) ao contribuinte da exação, que irá fruir a valorização imobiliária – a circunstância intermediária do gravame imposto –, posto que estranha, por sua vez, à atividade estatal.

Tal incremento valorativo deflagra o dever de pagar a contribuição de melhoria, o que nos permite inferir que o tributo ora estudado, à semelhança das taxas, é bilateral, contraprestacional ou sinalagmático, avocando-se-lhe a noção de **referibilidade**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Câmara Municipal de Ipojuca/PE, em 30-03-2008: *"A taxa é a espécie tributária que se distingue do imposto pela referibilidade a uma atuação estatal específica".*

Ademais, frise-se que o fato gerador da contribuição de melhoria é instantâneo, ocorrendo uma única vez. Portanto, o pagamento é único, **devendo ser realizado após o término da obra**, uma vez identificada a valorização imobiliária experimentada pelo imóvel. A conclusão da obra é condição para a cobrança da exação – é o que decorre da interpretação do art. 9º do Decreto-Lei n. 195:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"A contribuição de melhoria não permite questionamento administrativo pelo contribuinte, antes de seu lançamento".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"É característica do tributo contribuição de melhoria: ser instituída para fazer frente à obra pública a ser iniciada após sua arrecadação".*

Executada a obra de melhoramento na sua totalidade ou em parte suficiente para beneficiar determinados imóveis, de modo a justificar o início da cobrança da Contribuição de Melhoria, proceder-se-á ao lançamento referente a esses imóveis depois de publicado o respectivo demonstrativo de custos.

Nesse passo, consolida-se o critério prevalecente no fato gerador da contribuição de

melhoria – o “critério da valorização”, e não o do “benefício”.

Portanto, o lançamento do tributo e a cobrança só podem ocorrer após a conclusão da obra, nada impedindo que se publique o edital de cobrança durante a realização das obras (ver art. 5º, parágrafo único, DL n. 195/67). Assim, deve haver a preteridade de execução das obras, relativamente à imposição tributária.

Para Hugo de Brito Machado[30], nas obras de pavimentação de uma avenida, é possível que a contribuição seja lançada em relação aos imóveis da área onde vai ficando pronta a pavimentação, em que a obra possa se considerar concluída. Dessa forma, a notificação pode ser remetida àqueles proprietários de imóveis da área onde vai ficando pronta a construção.

É bom frisar que o texto normativo da Constituição Federal de 1988 não faz menção à “valorização”, nem ao “benefício” do imóvel.

Na Emenda Constitucional n. 23/83, cujo teor foi recepcionado pelo texto constitucional atual, fez-se referência à expressão “imóveis beneficiados” como elemento estruturante do fato gerador. Todavia, como é cediço, o art. 145, III, da Carta Magna tratou com bastante vagueza o tributo, apenas a ele fazendo concisa menção. Isso não impediu que a jurisprudência continuasse a sinalizar a imprescindibilidade da “valorização imobiliária”, conforme se nota nas ementas a seguir:

> **No STF:**
>
> **EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. (...) Não obstante alterada a redação do inciso II do art. 18 pela EC n. 23/83, a valorização imobiliária decorrente de obra pública – requisito ínsito à contribuição de melhoria – persiste como fato gerador dessa espécie tributária. (...) (RE 115.863/SP, 2ª T., rel. Min. Célio Borja, j. 2910-1991)
>
> **EMENTA:** CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. CF/67, ART. 18, II, COM A REDAÇÃO DA EC N. 23/83. CF/88, ART. 145. III. Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização, (...) (RE 114.069/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 15-04-1994)
>
> **No STJ:**
>
> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. REQUISITOS DA VALORIZAÇÃO OU DE ESPECÍFICO BENEFÍCIO. ARTIGO 18, II, CF/67 (EMENDA 23/83) (...) 2. Ilegalidade do lançamento de contribuição de melhoria baseado no custo, sem a demonstração dos pressupostos de valorização ou específico benefício, consequente da obra pública realizada no local de situação do imóvel. (...) (REsp 634/SP, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 0903-1994)
>
> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. 1. A entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: (...) b) a obra provocou a valorização do imóvel; (...) 2. É da natureza da contribuição de melhoria a valorização imobiliária (...) (REsp 169.131/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 02-06-1998)

Desse modo, tanto o STF quanto o STJ entendiam que ao tributo se acoplava, de modo ínsito, o requisito da valorização imobiliária. O custo da obra, isoladamente analisado, seria dado insuficiente para a cobrança, pois se mostrava sobremodo fluido, podendo a obra ter tido custo pequeno, mas causado grande valorização, como ter custado muito, e causado diminuta valorização[31].

Não há dúvida de que a obra, em si, é insuficiente para demarcar o fato gerador do tributo, estando à mercê da ocorrência de um “fator exógeno”[32], ou seja, a valorização imobiliária, salientando-se que esta, quiçá, não venha a ser o resultado produzido pela ação estatal.

Acerca do tema em análise, um bom exemplo ocorre nas obras de asfaltamento e recapeamento asfáltico.

No primeiro caso, a obra gera valorização imobiliária, passível de remuneração por meio da contribuição de melhoria – e **não "taxa"**, em face da ausência dos requisitos da especificidade e divisibilidade, razão por que não devem subsistir em nosso ordenamento as "taxas de pavimentação asfáltica" ou "taxas de asfaltamento", que têm sido utilizadas como tributo substitutivo da contribuição de melhoria, a fim de facilitar sua cobrança[33]. Observe que a retórica jurisprudencial registra três relevantes casos em que o STF se posicionou pela inconstitucionalidade da taxa de pavimentação asfáltica:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A contribuição de melhoria pode ter como fato gerador a prestação de serviços públicos que acarretaram valorização de um determinado bem"*.

1. **Taxa de Pavimentação de Anápolis,** em Goiás (RE 89.749/GO, Pleno, rel. Min. Soares Munoz, j. 29-03-1979);
2. **Taxa de Pavimentação de Itupeva,** em São Paulo (RE 90.090/SP, 2ª T., rel. Min. Décio Miranda, j. 18-04-1980);
3. **Taxa de Pavimentação de Via Pública Urbana de Assis Chateaubriand,** no Paraná (RE 95.348/PR, 1ª T., rel. Min. Alfredo Buzaid, j. 1º-10-1982).

Observação: a propósito, insta registrar que muitas municipalidades têm adotado outra forma de arrecadar valores da coletividade para o custeio das obras de pavimentação. Não se trata de taxa, nem mesmo de contribuição de melhoria. Trata-se de "planos comunitários de pavimentação", intitulados "PCPs", de iniciativa da Administração ou dos proprietários dos imóveis lindeiros, com previsão de um percentual de adesão mínima (v.g., 70%) dos proprietários. Nesse passo, prestigiando-se o viés participativo do gravame, chama-se a coletividade a participar dos custos da obra pública. Geralmente, aqueles proprietários que não aderem ao plano passam a ser compulsoriamente cobrados por meio da contribuição de melhoria. A nosso ver, a iniciativa tem muitos pontos positivos, principalmente no que tange ao caráter democrático e transparente da exação que, nessa sistemática, sai da retórica para a prática. Todavia, a constitucionalidade da medida deve ser aferida no caso concreto, diante da lei ordinária municipal veiculadora do "PCP" e das normas afetas ao tributo, previstas no CTN e na CF.

No segundo caso, adstrito ao recapeamento asfáltico, a obra não gera valorização imobiliária, coibindo-se a remuneração por meio da contribuição de melhoria. O recapeamento asfáltico é obra que gera tão somente "benefício", **não ocasionando incidência de eventual contribuição de melhoria**, pois se traduz em serviço de manutenção da via pública. Note a ementa jurisprudencial:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"Caso o Poder Executivo do município de Ipojuca/PE promova o recapeamento asfáltico de várias vias públicas já asfaltadas,*

por força de solicitações formais levadas a efeito pela comunidade local, não caberá a cobrança de contribuição de melhoria".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Trânsito (Área: Direito e Legislação) da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão do Distrito Federal, em 0803-2009: *"Em cumprimento a programa de obras do governo do DF, foi feito o recapeamento de vias públicas já asfaltadas, em várias cidades satélites do DF. Nessa situação, os cidadãos beneficiados com a obra pública estarão sujeitos ao pagamento de contribuição de melhoria".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Nos tributos que exigem prestação estatal, o exercício da competência tributária fundamenta-se na prestação que lastreia o tributo (serviço público, poder de polícia, via pública que o Poder Público conserva e o indivíduo utiliza ou realização de obra pública)".*

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. ART. 18, II, DA CF/67, COM REDAÇÃO DADA PELA EC N. 23/83. RECAPEAMENTO ASFÁLTICO. (...) Hipótese de recapeamento de via pública já asfaltada: simples serviço de manutenção e conservação que não acarreta valorização do imóvel, não rendendo ensejo a imposição desse tributo. RE conhecido e provido. (RE 115.863/SP, 2ª T., rel. Min. Célio Borja, j. 29-10-1991) (Grifo nosso)

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. Recapeamento de via pública já asfaltada, sem configurar a valorização do imóvel, que continua a ser requisito ínsito para a instituição do tributo, mesmo sob a égide da redação dada, pela Emenda n. 23, ao art. 18, II, da Constituição de 1967. Recurso extraordinário provido, para restabelecer a sentença que julgara inconstitucional a exigência. (RE 116.148/SP, 1ª T., rel. Min. Octavio Gallotti, j. 16-02-1993) (Grifo nosso)

Desse modo, mesmo à luz da vigente Carta Magna, continua pacífico o entendimento do STF no sentido de que o fato gerador da contribuição de melhoria é a efetiva valorização do imóvel, decorrente de obra pública, pelo que o recapeamento de via pública já asfaltada, por si só, não autoriza a cobrança do tributo pelo município.

Evidente que, em algumas hipóteses, a obra pública pode acarretar, não uma valorização, mas, sim, **desvalorização dos imóveis adjacentes**, cabendo ao lesionado provar o ocorrido. Nesse caso, não terá lugar a contribuição de melhoria, pelo contrário, competirá ao Estado oferecer ao interessado – o proprietário prejudicado – uma indenização correspondente. Caso a indenização não seja oferecida, ou, se oferecida, seja injustamente pequena, caberá ao lesionado buscar a reparação por meio da via judicial.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual, Auxiliar Tributário Estadual e Arrecadador Tributário Estadual/PI, em 23-12-2001: *"A contribuição de melhoria é instituída em face de obras públicas ou privadas, que valorizem ou depreciem o imóvel do administrado".*

Ad argumentandum, é vital, para fins de tributação, que com a obra pública ocorra o aumento positivo do valor do imóvel, não se devendo falar em tributo, nos casos, por exemplo, de "desvalorização da moeda". Para o STJ, " se não houver aumento do valor do imóvel, não pode o poder público cobrar-lhe a mais-valia". (REsp 200.283/SP (Ementa), 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 04-05-1999)

Assim, no sistema do DL n. 195/67, estabeleceu-se uma presunção relativa ou juris

tantum de que a obra fará o incremento do valor dos imóveis. Todavia, o legislador admite provas em contrário, por meio da via permissiva do contraditório, na impugnação prevista no art. 82, I e II, CTN c/c art. 6º do DL n. 195/67.

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Auditor Jr. da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A lei relativa à contribuição de melhorias decorrentes de obras públicas observará a publicação prévia do orçamento do custo da obra".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Acerca da contribuição de melhoria, é possível afirmar que não há necessidade de publicação prévia de edital contendo o orçamento do custo da obra".*

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II – fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

Art. 6º. Os proprietários de imóveis situados nas zonas beneficiadas pelas obras públicas têm o prazo de 30 (trinta) dias, a começar da data da publicação do Edital referido no artigo 5º, para a impugnação de qualquer dos elementos dele constantes, cabendo ao impugnante o ônus da prova.

À guisa de memorização, segue o quadro mnemônico contendo os itens considerados **requisitos mínimos** para sua exigência, previstos no art. 82 do CTN:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 2005: "*A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo cuja exigência depende de lei específica, a qual deverá observar requisitos mínimos estabelecidos no art. 82 do Código Tributário Nacional, entre os quais a publicação prévia do memorial descritivo do projeto, do orçamento do custo da obra e da delimitação da zona beneficiada".*

REQUISITO (I)	Publicação prévia do edital, com relação à data da obra pública	a) memorial descritivo do projeto; b) orçamento do custo da obra; c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; d) delimitação da zona beneficiada; e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.
REQUISITO (II)	Fixação de prazo não inferior a **30 (trinta) dias**, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no requisito (I).	

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 2005: "*A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo cuja exigência depende de lei específica, a qual deverá observar requisitos mínimos estabelecidos no art. 82 do Código Tributário Nacional, entre os quais a fixação de prazo de pelo menos 15 dias para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos relativos à obra".*

> **Observação:** item semelhante, fazendo menção a um prazo "não inferior a 40 dias", foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Auditor Jr. da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007.

Note a jurisprudência a seguir, segundo a qual subsiste a presunção relativa, em favor do poder público, de que é certo o quantum de valorização com a obra feita:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. SISTEMA DE DUPLO LIMITE. VALORIZAÇÃO REAL DO IMÓVEL. ÔNUS DA PROVA. 1. (...). 2. (....). 2.1.(...) 2.2. Presume-se que a obra pública agregou ao imóvel a mais-valia real, conforme a partilha procedida não houve melhoria no sentido de valor, ou houve em menor quantia, ou que houve até mesmo piora no sentido de desvalor. Carregar o ônus da prova ao Poder Público é não só inviabilizar a administração como ir de encontro a princípio básico de direito público em geral, e de direito tributário em especial. Vigora, no caso da contribuição de melhoria, a mesma presunção que vigora ao IPTU e ao IPVA relativamente ao valor da base de cálculo. O Poder Público, dentro de critérios objetivos estabelecidos em Lei, define qual valor cada imóvel presumivelmente agregou. Se tal não corresponde à valorização real, cabe ao contribuinte demonstrar. 3. Apelação desprovida. (TJRS – APC 70005149901 – 1ª C. Cív. rel. Des. Irineu Mariani, j. 18-06-2003) (Grifo nosso)

Todavia, o STJ esposa entendimento diverso, entendendo que cabe **ao Poder Público provar que valorizou** de fato o bem imóvel com a obra estatal, conforme se pode notar da jurisprudência a seguir:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-04-2008: *"Caso certa entidade municipal leve a efeito a construção de uma ponte, no valor de R$ 7.200.000,00, que beneficie a população de duas cidades, uma vez que a distância percorrida pelas pessoas diminuirá de 30 km para 7 km, para efeitos de cobrança da contribuição de melhoria, a valorização dos imóveis beneficiados será presumida, cabendo aos contribuintes interessados fazer prova da inexistência da valorização imobiliária".*

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. 1. A entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: (...) b) a obra provocou a valorização do imóvel; (...) (REsp 169.131/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 02-06-1998)

Tal entendimento – o de que cabe à Administração Pública a prova da valorização – foi reafirmado em recente julgado no STJ (REsp 1.326.502/RS, Rel. Min. Ari Pargendler, 1ª T., j. em 18-04-2013).

4 O SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo da contribuição de melhoria é o proprietário do imóvel, por estar diretamente ligado ao fato gerador da exação, à luz de uma relação pessoal e direta (art. 121, parágrafo único, I, CTN) que mantém com este fato jurídico-tributário.

Nessa medida, o sujeito passivo não deve ser alterado por convenções particulares opostas ao Fisco, que pretendam subverter a condição legal afeta ao polo passivo da relação obrigacional tributária. Aliás, consoante a dicção do art. 123 do CTN, as convenções particulares não poderão ser opostas ao Fisco para modificar o sujeito passivo. Observe os dispositivos:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"O sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".*

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Dessarte, "do crescimento valorativo que o imóvel experimente, em razão da obra efetuada pelo Estado, quer o direito positivo brasileiro que seu proprietário colabore com o Erário, pagando a chamada contribuição de melhoria"[34]. Nessa medida, o sujeito passivo da contribuição de melhoria será o proprietário do imóvel, que foi beneficiado pela realização da obra pública (art. 3º, § 3º, DL n. 195/67 e art. 8º, caput, parte inicial, DL n. 195/67). Note os preceptivos:

Art. 3º. (...)

§ 3º. A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietários de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

Art. 8º. Responde pelo pagamento da Contribuição de Melhoria o proprietário do imóvel ao tempo do seu lançamento, e esta responsabilidade se transmite aos adquirentes e sucessores, a qualquer título, do domínio do imóvel.

Urge ressaltar que o contribuinte deverá ser proprietário ao tempo do lançamento do tributo. Se houver transferência de domínio do imóvel, ocorrerá a transferência da responsabilidade tributária (art. 8º, caput, parte final, DL n. 195/67).

Se, por ocasião da aquisição do imóvel pelo demandado, a obra estava em andamento e, tendo havido a comunicação regular pelo Poder Público aos contribuintes de que se procederia à arrecadação, responderá pelo lançamento feito, oportunamente, o contribuinte em nome de quem esteja registrado o imóvel, por ocasião do lançamento realizado, ainda que não comunicado o fato pelo alienante.

Entendemos que é possível enquadrar-se no polo passivo, igualmente, os **enfiteutas**, ou titulares de domínio útil (relativamente aos imóveis objeto de aforamento como, v.g., os terrenos de marinha) e os demais possuidores que, apesar de não terem título de domínio sobre o bem, agem como se o tivessem. Curiosamente, o CTN, ao tratar dos contribuintes dos impostos territorial rural (ITR) e predial e territorial urbano (IPTU), nos arts. 29 e 32, respectivamente, assim dispôs, **não se entendendo por que não o fez ao redigir os arts. 81 e 82**, pertinentes à contribuição de melhoria.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Um dos tributos que podem ser instituídos pelos entes estatais é a contribuição de melhoria. Sobre o tema, nos casos de enfiteuse, o tributo será cobrado do enfiteuta".*

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo

de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Acerca da contribuição de melhoria, é possível afirmar que o sujeito passivo é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel beneficiado, direta ou indiretamente, por obra pública municipal".*

Quanto ao pagamento da exação, deve-se obedecer à área de in-fluência ou zona de beneficiamento, o que força a exigir o gravame daqueles proprietários de imóveis contíguos ou lindeiros (art. 82, § 1º, in fine, do CTN c/c art. 3º, parte final, do DL n. 195/67), em relação ao setor imobiliário sobre o qual irradiou a valorização. Veja o dispositivo:

> Art. 3º. (...)
> § 3º. A Contribuição de Melhoria será cobrada dos proprietários de imóveis do domínio privado, situados nas áreas direta e indiretamente beneficiadas pela obra.

> Art. 82. (...)
> § 1º. A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea "c", do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

Registre-se, a propósito, que há **vários tipos de valorização**: longitudinal, quando se valorizam os imóveis ao longo da obra; radial, quando se valorizam os imóveis ao redor da obra; em pontos extremos, quando se valorizam os imóveis nas extremidades da obra[35].

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008: *"A contribuição de melhoria tem como fato gerador a valorização imobiliária, longitudinal, radial ou extremada, decorrente de obra pública de qualquer espécie".*

Kiyoshi Harada[36] destaca que esta delimitação traduz-se na maior dificuldade na cobrança desse tributo. Com efeito, deve haver a mensuração individualizada da valorização, analisando-se individualmente os bens imóveis, para se cobrar equitativamente o tributo.

Por fim, é importante apresentar uma curiosa situação[37]: obras realizadas por Estados ou Municípios, em um complexo interestadual ou intermunicipal, gerando valorização de imóveis situados em mais de um Município ou Estado-membro. Não se pode cobrar tributo fora da área territorial de competência da pessoa política, independentemente da zona de influência. A exigência deve se limitar ao território da entidade tributante, sob pena de se veicular uma extraterritorialidade, somente admissível por lei complementar ou convênio, conforme o art. 102 do CTN. Note-o:

> Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

5 A BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO

A base de cálculo da contribuição de melhoria é o **quantum de valorização experimentada pelo imóvel**, ou seja, o benefício real que a obra pública adicionou ao

bem imóvel da zona valorizada.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"É característica do tributo contribuição de melhoria: ter por base de cálculo o 'quantum' da valorização dos imóveis adjacentes à obra".*

Em outras palavras, traduz-se no plus valorativo ou no acréscimo de valor (sobrevalor), deduzido de uma operação aritmética, esposada pelo STJ, a saber:

BASE DE CÁLCULO = Valor do IMÓVEL (após a obra) – Valor do IMÓVEL (antes da obra)

Veja a jurisprudência no STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. 1. A entidade tributante ao exigir o pagamento de contribuição de melhoria tem de demonstrar o amparo das seguintes circunstâncias: (...) c) a base de cálculo é a diferença entre dois momentos: o primeiro, o valor do imóvel antes da obra ser iniciada; o segundo, o valor do imóvel após a conclusão da obra. (...) 4. Adoção, também, da corrente doutrinária que, no trato da contribuição da melhoria, adota o critério de mais-valia para definir o seu fato gerador ou hipótese de incidência (no ensinamento de Geraldo Ataliba, de saudosa memória) (REsp 169.131/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 02-06-1998) (Grifo nosso)

Nesse sentido, o STF acompanha:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. CF/67, ART. 18, II, COM A REDAÇÃO DA EC N. 23/83. CF/88, ART. 145, III. Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização, e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o quantum da valorização imobiliária. (RE 114.069/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 15-04-1994)

Sendo assim, sobre a base de cálculo identificada, aplicar-se-á um percentual legal de alíquota, definindo-se o quantum debeatur. Nesse sentido, ratificam Roque Antonio Carrazza[38] e Sacha Calmon Navarro Coêlho[39].

É possível, todavia, encontrar posicionamento doutrinário minoritário, segundo o qual a contribuição de melhoria não possui alíquota, nem base de cálculo. Seguindo-se a linha do modelo americano de cobrança, adiante apresentado, defende-se a ideia de que, ocorrendo a valorização real e efetiva do imóvel no valor de **100**, este valor deverá ser o montante a se pagar a título de contribuição de melhoria. Assim, o quantum de valorização, antes de se mostrar como "base de cálculo", é, sim, o próprio importe tributário a pagar pela contribuição de melhoria (**100**), não sendo necessária a aplicação de nenhuma alíquota.

Diante do exposto, preferimos adotar o entendimento clássico de que subsistem base de cálculo e alíquota, demarcadoras do tributo.

5.1 A base de cálculo e os dois modelos de cobrança – o "americano" e o "alemão"

As experiências estrangeiras na seara da contribuição de melhoria dividem-se na adoção de um entre dois modelos de cobrança existentes: o americano e o alemão.

O primeiro – o modelo americano – prioriza a valorização do imóvel; o segundo – o modelo alemão –, o custo da obra. Em termos práticos, teremos:

a) No modelo americano: se Caio é proprietário de um imóvel no valor de 500, e,

após a obra, obtém uma plus valia de 50, passando o seu imóvel a valer 550, deverá recolher 50 aos cofres públicos, a título de contribuição, pela melhoria (valorização) no bem;

b) No modelo alemão: se os imóveis de Tício, Mévio e Tibúrcio – três proprietários de casas, na zona de influência, próxima à obra pública – foram abrangidos por uma valorização, oriunda de obra com um custo de 210 ao Estado, cada um deles deverá desembolsar 70 aos cofres públicos, rateando, assim, o custo da obra (210 x ⅓ = 70)

Note que no sistema alemão a contribuição de melhoria prestigia o custo da obra, ou seja, não se utiliza o critério da mais-valia imobiliária, havendo o mero rateio entre os beneficiários do valor correspondente ao gasto com a obra pública.

Na doutrina pátria, João Baptista Moreira[40] se mostra como o grande defensor da contribuição de melhoria fundada nesse critério do custo da obra pública. Para o estudioso, o modelo alemão é, sim, vantajoso com relação à sistemática de cobrança lastreada na valorização imobiliária. Observe seu comentário[41]:

> "O modelo alemão é perfeito. Seu fato gerador, instantâneo, característico do Direito Tributário alemão, é a 'definitiva realização da obra pública nova.' A base de cálculo é o custo total da obra. A imposição consiste em repartir, pelos proprietários dos terrenos situados na Zona de Influência, os gastos da obra pública, em proporcionalidade à área, à situação física, ao uso arquitetônico ou social e ao gabarito de construção escolhido".

Conquanto sedutores os argumentos apresentados, com a devida vênia, predispomo-nos a oferecer resistência à implantação doméstica do modelo teutônico. A nosso ver, o Brasil é uma nação na qual muito se tem por fazer, em infraestrutura, quanto ao financiamento de obras públicas. O sistema alemão de cobrança da presente exação vocaciona-se a transferir os encargos estatais aos contribuintes. Não se faz grande esforço para perceber que aqueles mais necessitados de obras públicas são exatamente os que possuem menor potencial contributivo. Disso decorre que o modelo alemão, longe de realizar a justiça fiscal, em nossas terras, tende a recrudescer a regressividade no sistema tributário brasileiro, promovendo desigualização, no lugar de isonomia[42].

A bem da verdade, nenhum dos modelos previstos, por si só, é capaz de conferir a ideal justiça fiscal ao tributo. Esta é a razão por que se adotou no Brasil, à semelhança das experiências peruana e colombiana, o sistema misto (mitigado ou heterogêneo), no qual a contribuição de melhoria é cobrada à luz do critério da mais-valia imobiliária, porém tendo como limite total o custo da obra. "Percebe-se (...)que a valorização é o fundamento buscado, mas com limite no custo da obra, como a nossa ordenação"[43].

5.2 A base de cálculo e os limites de cobrança

No âmbito da base de cálculo da contribuição de melhoria, há dois limites que influenciam com expressividade o processo de cobrança da exação. São eles: o limite total (ou global) e o limite individual. Passemos a detalhá-los:

a) Limite total (ou global)

É o parâmetro que se impõe como "teto" de cobrança, demarcando um ponto acima do qual não se pode arrecadar, sob pena de transformar a contribuição em verdadeiro

imposto, servindo ao enriquecimento injusto do Estado. Sabe-se que “a Emenda Constitucional n. 23, de 1º de dezembro de 1983, fixou apenas o limite global”[44]. **Entretanto, não se pode admitir uma arrecadação acima do montante do custo da obra.**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto OPET, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura da Câmara Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *“A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, sendo que, nas hipóteses previstas em lei, seu limite total pode superar o montante da despesa realizada”.*

Ipso facto, nada obsta a que a contribuição seja instituída e cobrada para custear ou recuperar todo o gasto ou apenas parte dele, v.g., metade da obra, conforme se nota da dicção do art. 4º, § 2º, DL n. 195/67.

b) Limite individual

Indicando uma proteção a cada proprietário, o limite individual exterioriza que não se manifesta lícita a cobrança sobre cada um em montante superior ao da mais-valia imobiliária percebida. O referido limite impõe que **a administração analise discriminadamente a valorização imobiliária**, uma vez que a obra que valoriza um imóvel em 10% pode não ter valorizado outro imóvel, em idêntico percentual de valorização.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado do Pará (1ª Entrância), em 2009: *“Município institui contribuição de melhoria no valor de R$ 300,00, para todos os contribuintes, em razão de obra pública de calçamento de vias públicas municipais realizada no exercício de 2008. Esta contribuição de melhoria é indevida, porque não está sendo cobrada de maneira individualizada em razão da valorização imobi-liária, deixando de considerar o ‘quantum’ que cada imóvel teve de valorização em razão da obra pública”.*

Nesse diapasão, a obra pública não pode exceder a valorização imobiliária por ela provocada sobre o patrimônio imobiliário do beneficiado. Assim, “não se pode cobrar contribuição de 100 de um proprietário cujo imóvel teve uma melhoria de 10, ou não teve nenhuma melhoria”[45]. Daí a doutrina manter-se fiel à observância desse limite. A jurisprudência, por sua vez, tem um histórico semelhante: até mesmo após a EC n. 23/83, que chegou a extirpar o limite de cobrança em apreço, manteve-se convicta da necessidade dele:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. CTN ARTS. 81 E 82. (...) 3. É ilegal a contribuição de melhoria instituída sem observância do limite individual de cada contribuinte. (...) (REsp 362.788/RS, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon j. 28-05-2002)

A sistemática de cálculo desse limite individual está prevista no art. 3º do DL n. 195/67, bem como no § 1º do art. 81 do CTN:

> Art. 3º. A Contribuição de Melhoria a ser exigida pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, para fazer face ao custo das obras públicas, será cobrada pela Unidade administrativa que as realizar, adotando-se como critério o benefício resultante da obra, calculado através de índices cadastrais das respectivas zonas de influência, a serem

fixados em regulamentação deste Decreto-Lei.
(...)
§ 2º. A determinação da Contribuição de Melhoria far-se-á rateando, proporcionalmente, o custo parcial ou total das obras, entre todos os imóveis incluídos nas respectivas zonas de influência. (Grifos nossos)

Art. 82. (...)
§ 1º. A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo **rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea "c", do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização**.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Natal/RN, em 17-08-2008: *"Considerando que, em virtude da construção de uma ponte, o Município Alfa estabeleça contribuição de melhoria para fazer face ao custo da referida obra pública, a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra, entre os imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização".*
Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"A contribuição de melhoria tem por fato gerador a valorização de imóvel, em razão de obra pública, e será calculada pela parcela de seu custo, rateada entre os contribuintes beneficiados".*
Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Acerca da contribuição de melhoria, é possível afirmar que será calculada levando-se em conta o custo parcial ou total da obra pública rateado proporcionalmente entre os imóveis incluídos na respectiva zona de influência".*

O comando em epígrafe faz menção a índices, cuja regulamentação deveria ocorrer pelo DL n. 195/67. Sabe-se que tal regulamento não veio a ser elaborado, apesar disso, a doutrina[46] e o STF[47] corroboraram a ideia de que a instituição de contribuição de melhoria independeria dessa regulamentação, entendendo que o diploma normativo em comento é autoaplicável.

Tal sistema de duplo limite, já consagrado na Carta Magna de 1946 (art. 30, parágrafo único), reverberou textualmente no CTN (art. 81, caput, parte final).

Pelo prisma da Administração Pública, o limite (máximo a cobrar coletivamente) é o **custo da obra**, e pelo prisma do administrado o limite (máximo a pagar individualmente) é a **mais-valia**. Vale dizer que o valor tributário a ser pago pelo contribuinte é o que corresponde à mais-valia real (valorização efetiva do imóvel) respeitado o máximo do custo da obra. Em outras palavras, o tributo perpassa uma repartição do custo da obra entre os proprietários dos imóveis valorizados, levando-se em conta a quantidade de valorização obtida por imóvel. Assim, aqueles que absorveram maior valorização estarão sujeitos à contribuição em maior intensidade.

Nesse ponto, é fato, a contribuição de melhoria se torna um tributo de difícil implementação prática, devido à dificuldade de a entidade política, realizadora da obra pública, promover com precisão as avaliações e as estimativas de custo, que mais se aproximem da realidade.

Por derradeiro, é importante destacar que o art. 3º, § 2º, anteriormente reproduzido, contempla regra que não se coaduna com a dicção do preceptivo no CTN, pois a determinação da contribuição de melhoria não se faz pelo mero custo da obra, mas, sim,

"tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado" (art. 81, parte final, CTN). Observe o teor do **art. 81 do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Escola de Serviço Público do Estado do Rio de Janeiro (FESP/RJ), para o cargo de Professor Docente I da SEE/RJ, em 2007: *"O tributo cobrado para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, segundo o artigo 81 do CTN, é denominado contribuição de Melhoria".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelas seguintes instiuições: **(I)** Sociedade Educacional de Santa Catarina (SOCIESC), para o cargo de Advogado da Cia. Águas de Joinville/SC, em 2008; e **(II)** FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (Grifo nosso)

c) Análise conjunta dos limites

Muito se tem discutido sobre a existência, ou não, do **limite total** para a contribuição de melhoria, traduzível pelo próprio custo total da obra. Sabe-se que tal parâmetro se manteve presente nos principais momentos da evolução histórica, constitucional ou não, da contribuição de melhoria.

A doutrina se divide em intrincado problema interpretativo.

De um lado, Ives Gandra da Silva Martins[48], Hugo de Brito Machado[49], Bernardo Ribeiro de Moraes[50] e outros entendem que o limite permanece válido, devendo ser respeitado, sob pena de a taxa, travestindo-se de imposto, permitir um enriquecimento ilícito do Estado.

De outra banda, despontam os doutrinadores que advogam a tese segundo a qual, a partir da Carta Magna de 1988, não haveria mais o limite global ou total, persistindo tão somente o limite individual. Dentre eles, destacam-se: Roque Antonio Carrazza[51], Geraldo Ataliba[52], Valdir de Oliveira Rocha[53] e Kiyoshi Harada além de outros. A razão está na evidência de que o fato gerador prende-se à valorização imobiliária decorrente de obra pública, não havendo motivo para que se limite o tributo por meio de parâmetro exógeno, divorciado da mais-valia imobiliária. Diz-se, então, que, se há o intento de evitar o enriquecimento do Estado, impondo-se o teto, deve haver também o mesmo propósito de coibir o locupletamento do particular, rechaçando-se o mesmo teto que antes se quis impor. Daí se falar que, neste caso, sobreviveria apenas o limite individual.

Para Kiyoshi Harada, "nada impede, pois, de o legislador ordinário estabelecer como limite individual da contribuição de melhoria o acréscimo que da obra pública resultar para cada imóvel beneficiado, sem se importar se o somatório desses acréscimos irá ou não ultrapassar o custo total da obra"[54].

Com a devida vênia, entendemos que o limite global há de ser reconhecido como

válido e onipresente, uma vez que continua previsto no Decreto-Lei n. 195/67 (art. 3º, parte final), prevalecendo, assim, até que nova legislação seja editada.

O Código Tributário Nacional (art. 81, parte final) reportou-se aos limites total e individual, enquanto o dispositivo da vigente Constituição (art. 145, III), silenciando a respeito, nada estabeleceu em contrário, com relação à existência de um limite, apenas, em detrimento de ambos, **operando-se, a nosso ver, a recepção do dispositivo**. Não se pode considerar o Decreto-Lei e o CTN incompatíveis com a nova ordem instalada, até porque não se deu incompatibilidade, segundo se prevê no art. 34, § 5º, do ADCT, inexistindo qualquer conflito que imponha óbice à teoria da recepção.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"Quanto às contribuições de melhoria, diz-se que a Constituição da República pôs fim ao seu limite total (despesa realizada), conforme entendimento jurisprudencial e doutrinário pacificado"*.

Cobrar mais do que o custo da obra, a título de contribuição de melhoria, tendo-se como limite apenas a mais-valia imobiliária, é cobrar imposto sobre aquela valorização, sem previsão constitucional. **Só a União poderia fazê-lo**, atendidos os requisitos constitucionais para o exercício de sua competência residual (art. 154, I, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"A competência legislativa dos Estados, em matéria tributária, é residual, podendo instituir outros impostos, além dos já previstos na Constituição Federal, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados"*.

Veja a jurisprudência:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. BASE DE CÁLCULO. VALORIZAÇÃO IMOBILIÁRIA. A base de cálculo da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária. Tem como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (REsp 200.283/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 04-05-1999) (Grifo nosso)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. CTN ARTS. 81 E 82. 1. A contribuição de melhoria tem como limite geral o custo da obra, e como limite individual a valorização do imóvel beneficiado. (...) (REsp 362.788/RS, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon j. 28-05-2002) (Grifo nosso)

Na combinação de situações possíveis entre o limite individual e o limite total, entendemos que três hipóteses podem ocorrer:

a) **a soma das contribuições individuais sendo inferior ao custo da obra;**

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Natal/RN, em 17-08-2008: *"Considerando que, em virtude da construção de uma ponte, o Município Alfa estabeleça contribuição de melhoria para fazer face ao custo da referida obra pública, se, após a análise do fator individual de valorização, constatar-se que o somatório do acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado não alcança o montante integral do custo da obra, então o rateio do valor dos custos que exceder o limite individual será feito de forma proporcional entre todos os beneficiados"*.

b) a soma das contribuições individuais sendo igual ao custo da obra;

c) a soma das contribuições individuais sendo superior ao custo da obra.

Em **(a)** e **(b)**, não haverá nenhum problema, pois o art. 81 do CTN veda, sim, outro tipo de situação, qual seja, a de que o sujeito ativo arrecade quantia superior ao custo da obra.

Em **(c)**, haverá violação do art. 81 do CTN, devendo prevalecer o limite individual, sob pena de haver a extrapolação do custo da obra.

Posto isso, a melhor análise a ser feita acerca dos "tetos de cobrança", que limitam a exigência da contribuição de melhoria, é aquela que se pauta na defesa da manutenção dos **dois limites** (limite individual e limite total). Estes devem ser aplicados em conjunto, de modo que se permita um trabalho de interpretação da norma ao caso concreto, com lucidez e parcimônia.

De modo sucinto, observe, em ordem cronológica, o que prescrevem as normas, acerca dos limites individual e global:

ANÁLISE CRONOLÓGICA LIMITES DE COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA					
Ordem	Ano	Instrumento normativo	Menção a limites	Tratamento	Comando normativo
1º	1946	CF/46	Individual + Total	Explícito	Art. 30, parágrafo único, CF
2º	1966	CTN	Individual + Total	Explícito	Art. 81, parte final, CTN
3º	1967	DL n. 195/67	Total, somente	Implícito para o limite individual, que permaneceu em nível infraconstitucional	Art. 3º, parte final, do DL n. 195/67
4º	1967	CF/67	Total, somente	Implícito para o limite individual, que permaneceu em nível infraconstitucional	Art. 19, § 3º, CF
5º	1969	EC n. 1/69	Individual + Total	Explícito	Art. 18, II, parte final, CF
6º	1983	EC n. 23/83	Total, somente	Implícito para o limite individual, que permaneceu em nível infraconstitucional	Art. 1º da EC n. 23/83, que alterou o art. 18, II, parte final, CF
7º	1988	CF/88	xxxxxx	Implícito para ambos os limites, que permaneceram em nível infraconstitucional	Art. 145, III, CF

À luz do quadro em epígrafe, é possível observar que:

a) os limites de cobrança, individual e total, que foram explicitamente revelados na Carta Magna de 1946 e no CTN, em 1966, não foram normativamente contemplados no DL n. 195/67 e na Constituição Federal de 1967, apenas ressurgindo com a EC n. 1/69 (art. 18, II);
b) apesar da omissão ao limite individual da exação (limite da mais-valia imobiliária) no texto constitucional de 1967, a doutrina pátria, de modo geral, sempre se posicionou no sentido de que este continuava implícito, uma vez que, do contrário, estaria se praticando verdadeiro confisco[55];
c) a EC n. 23/83 (Emenda "Passos Porto") tratou de extirpar novamente o limite individual, consagrando tão somente o limite global (limite do custo). Nesta Emenda, cujo teor foi recepcionado pelo texto constitucional atual, fez-se referência à expressão "imóveis beneficiados", como elemento estruturante do fato gerador;
d) com a Carta Magna de 1988, saiu também o limite do custo da obra (art. 145, III), subsistindo, porém, ambos, em nível infraconstitucional (CTN, art. 82; e DL n. 195/67, art. 3º).

A bem da verdade, mesmo diante das "idas e vindas" do limite individual, tanto o STF quanto o STJ entendiam que ao tributo se acoplava, de modo ínsito, ao requisito da valorização imobiliária, ou seja, ao limite da mais-valia imobiliária. O custo da obra, isoladamente analisado, seria dado insuficiente para a cobrança, pois se mostrava sobremodo fluido, podendo a obra ter tido custo pequeno, mas causado grande valorização, como ter custado muito, e causado diminuta valorização[56].

À guisa de curiosidade, diga-se que, além do limite individual e do limite total, existe ainda um outro limite de cobrança, previsto no art. 12 do DL n. 195/67, qual seja:

> Art. 12. A Contribuição de Melhoria será paga pelo contribuinte de forma que a sua parcela anual não exceda a 3% (três por cento) do maior valor fiscal do seu imóvel, atualizado à época da cobrança.

Portanto, temos que os tetos de cobrança que limitam a exigência da contribuição de melhoria remetem ao limite individual e ao limite total, devendo ambos ser aplicados conjuntamente, de maneira a se permitir o mais adequado trabalho de interpretação da norma tributária ao caso em exame.

6 REQUISITOS MÍNIMOS PARA A INSTITUIÇÃO

O processo que visa à cobrança da contribuição de melhoria é ato jurídico complexo, que compreende uma série de atos preparatórios e declaratórios, previstos em lei, cuja preterição pode determinar a anulação do lançamento.

Trata-se de várias exigências editalícias indispensáveis. Com efeito, o edital compreende uma sequência concatenada de etapas e atos administrativos, articulados entre si, sendo que um tem que preceder o outro, obrigatoriamente, sob pena de inexigibilidade do tributo. A inobservância da ordem recomendada é letal à exigibilidade do tributo.

Segundo o STF, o **edital deve ser prévio** em relação à cobrança, mas pode ser posterior à obra:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 2005: *"A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo cuja exigência depende de lei específica, a qual deverá observar requisitos mínimos estabelecidos no art. 82 do CTN, entre os quais a publicação posterior da zona beneficiada, do orçamento do custo da obra e da determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona".*

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. (...). OFENSA AO ART. 18, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO À APLICAÇÃO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI N. 195/67. Prevalência da tese de que a publicação prévia do edital previsto no mencionado dispositivo é necessária para a cobrança da contribuição de melhoria, e não para a realização da obra. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 98.408/PR, 1ª T., rel. Min. Soares Munoz, j. 19-04-1983)

Conforme se depreende do art. 82 do CTN c/c o art. 5º do DL n. 195/67, despontam como requisitos mínimos à instituição do gravame:

Art. 82. (...)

I – publicação prévia dos seguintes elementos:

a) memorial descritivo do projeto;

b) orçamento do custo da obra;

c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;

d) delimitação da zona beneficiada;

e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

Para José Eduardo Soares de Melo, desponta total ineficácia das normas do art. 82 do CTN, pois este, ao contar com a "participação" do sujeito passivo nos projetos, obras e custos, contraria a nota característica dos tributos em geral[57].

É inegável que a ampla publicação do orçamento da obra e a homenagem ao direito de o contribuinte impugná-lo traduzem-se em verdadeiros incômodos aos maus administradores públicos, vocacionados a servirem a si, quando executam as conhecidas obras superfaturadas, com desvios de verbas, à custa do cidadão brasileiro, pagador de tributos. Trata-se de empecilho que pode justificar, entre outras causas, a inaplicabilidade desse tributo, que tende a ser substituído pelas inconstitucionais taxas de asfaltamento.

É de conhecimento público que muitas obras públicas são contratadas por valores inauditamente vultosos, superiores aos que o mercado impõe, o que leva a Administração e as empreiteiras a serem as primeiras a pretender escamotear os dados de que dispõem – aos quais todos devem ter acesso –, indo de encontro à transparência dos atos da Administração Pública. Enquanto esta realidade se mantiver na prática, a contribuição de melhoria ficará à teoria reservada, como um retórico tributo.

7 A CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA E A DESAPROPRIAÇÃO

Em 2011, o **STJ** (REsp 1.092.010/SC, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 12-04-2011[58]) ratificou o entendimento segundo o qual a valorização imobiliária não pode ser deduzida do valor da indenização a ser paga pelo poder público ao expropriado, proprietário de área desapropriada, a qual teria sido utilizada para a construção de

rodovia que beneficiou todos os imóveis contíguos. Caso contrário, se tal valorização tivesse sido específica, cogitar-se-ia da compensação.

Para a boa compreensão do tema, é necessário o domínio conceitual de alguns elementos:

a) Valorização geral: quando a obra pública tem a aptidão de beneficiar, indistintamente, todos os proprietários da zona valorizada (um grupo considerável de beneficiários). À guisa de curiosidade, em tal valorização geral, será possível encontrar duas situações:

a.1) Valorização (geral) ordinária: diante da obra realizada, todos os imóveis lindeiros a ela se valorizam na mesma proporção. É nesse caso, precisamente, que a **contribuição de melhoria** deverá ser utilizada, uma vez que o "desconto" seria aqui injusto e inadequado. Desse modo, o tributo acaba sendo utilizado para "diluir", entre os proprietários beneficiados com a obra, o custo de realização dela;

a.2) Valorização (geral) extraordinária: diante da obra realizada, um ou alguns imóveis acabam por valorizar-se mais que outros, quando atingidos pela valorização ordinária. A legislação reserva para tal situação a chamada **desapropriação por zona (**ou **extensiva)**, prevista no art. 4º do Decreto-Lei n. 3.365/1941. Como exemplo, cite-se o imóvel que, já beneficiado com a valorização decorrente da feitura da rodovia, vê-se "premiado" com a construção de um anel viário bem em frente à sua localização. Nesse caso, a valorização será aritmeticamente composta desse "plus".

b) Valorização especial (específica ou individual): quando a obra pública tem a aptidão de beneficiar tão somente um ou alguns proprietários (identificados ou, pelo menos, identificáveis). Nesse caso, como o benefício ao expropriado ocorre diretamente, será possível cogitar do "desconto" ("abatimento" ou "compensação"), permitindo-se ao Estado subtrair, da indenização a ser paga, o montante equivalente às vantagens individualmente auferidas. Trata-se do conhecido "abatimento proporcional do valor da indenização". A sistemática consta do art. 27 do Decreto-Lei n. 3.365/41.

Daí ser de bom alvitre percorrermos o didático trecho da ementa do REsp 1.092.010/SC, já citado:

> Na desapropriação, direta ou indireta, quando há valorização da área remanescente não desapropriada em decorrência de obra ou serviço público, dispõe o Estado de três instrumentos legais para evitar que a mais valia, decorrente da iniciativa estatal, locuplete sem justa causa o patrimônio de um ou de poucos: a desapropriação por zona ou extensiva, a cobrança de contribuição de melhoria e o abatimento proporcional, na indenização a ser paga, da valorização trazida ao imóvel. (Grifos nossos)

Por fim, há que se atentar, com cautela, para o caso concreto recorrente da valorização dos imóveis lindeiros à àrea de construção de rodovias. Não há dúvida de que exsurgirá a mais-valia da área contígua, todavia se costuma lidar, na hipótese, com uma valorização geral (ordinária), ensejando a cobrança da contribuição de melhoria.

1 V. SILVA, Edgard Neves da. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 773-774.

2 V. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., p. 172.

3 V. ATALIBA, Geraldo. Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo: RT, 1964, p. 53.

4 V. MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria. In: Novelli, Flávio Bauer (Coord.). Tratado de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 8, p. 168.

5 Idem.

6 V. LEONETTI, Carlos Araújo. A contribuição de melhoria na Constituição de 1988. Florianópolis: Editora Diploma Legal, 2000, p. 93.

7 V. MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria, p. 278.

8 V. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, v. 1, p. 571.

9 V. SOUSA, Rubens Gomes de. RDP 24/215 apud ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., p. 170.

10 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 42.

11 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 63.

12 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 257.

13 V. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., pp. 176-177.

14 DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Da lei tributária no tempo. São Paulo: Obelisco, 1968, p. 139.

15 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 435.

16 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 408.

17 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 436.

18 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 363.

19 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 294-295.

20 Ibidem, p. 436.

21 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 46.

22 V. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 4. ed., v. 1, pp. 576, 597-598.

23 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 46.

24 V. MARQUES, Carlos Roberto. Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 59.

25 V. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 1, p. 601.

26 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, p. 437; v. MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria, p. 226.

27 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Taxa de Serviço (parecer). Revista de Direito Tributário, n. 9-10, 1979, pp. 25-31.

28 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 35.

29 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 257.

30 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 440.

31 V. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., p. 171.

32 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 42.

33 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 258.

34 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 42.

35 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 258.

36 Idem.

37 SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, pp. 755-756.

38 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 552.

39 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 386.

40 V. MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria, p. 658.

41 Idem.

42 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed., p. 86.

43 SILVA, Edgard Neves da. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, 7. ed., p. 774.

44 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 41.

45 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 47.

46 V. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 584; v. LIMA, Ruy Cirne. Município pode lançar contribuição de melhoria sem esperar regulamento. Revista de Direito Público, n. 10, p. 269.

47 Ver RE n. 76.278 – RJT 69/814.

48 MARTINS, Ives Gandra da Silva. A contribuição de melhoria no sistema constitucional brasileiro. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 13/94, pp. 255-259.

49 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 439.

50 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 4. ed., v. 1, p. 607.

51 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 556.

52 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: RT, 1990, p. 174.

53 ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuição de melhoria na Constituição de 1988. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 19/93, pp. 383-385, texto n. 1/6689.

54 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 257.

55 V. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 581; v. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 4. ed., v. 1, p. 575.

56 V. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., p. 171.

57 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 83.

58 Na mesma linha, o **STJ** entendeu nos seguintes julgados: **(I)** REsp 795.580-SC, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 11-12-2006; **(II)** REsp 795.580-SC, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 11-12-2006; **(III)** REsp 793.300/SC, rel. Min. Denise Arruda, 1ª T., j. em 08-08-2006; **(IV)** REsp 831.405/SC, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 09-10-2007.

18

EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O empréstimo compulsório, historicamente, sempre esteve presente em nosso texto constitucional.

A Carta Magna de 1946 estipulava, em seu art. 4º, que "somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios".

À época, a Lei n. 4.156, de 28 de novembro de 1962, sob a égide da mencionada Carta de 1946, levou a cabo a instituição do empréstimo compulsório em favor das Centrais Elétricas Brasileiras S.A. (Eletrobrás), incidente sobre o consumo de energia elétrica. Na ocasião, o gravame foi instituído pela União, com base em competência impositiva que lhe foi outorgada pelo texto constitucional de 1946, para a instituição de impostos[1].

O tratamento da exação se tornou mais minudente a partir da Emenda 18/65, em cuja vigência se prolatou a Súmula n. 418 do STF, no bojo da teoria coativista, segundo a qual o empréstimo compulsório detinha a natureza jurídica não tributária, como um "contrato coativo".

Ainda sob a égide da EC n. 18/65, despontou o art. 15 do CTN, descrevendo as hipóteses autorizativas do empréstimo compulsório, quais sejam:

> Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimo compulsórios:
>
> I – guerra externa ou sua iminência;
>
> II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
>
> III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Nos textos constitucionais posteriores, o teor da matéria foi mantido, ressalvado o disciplinamento na EC n. 1/69, que trouxe certa dubiedade na compreensão do tributo. É que, à luz da interpretação do texto da Emenda citada, despontavam duas espécies de empréstimos compulsórios: o empréstimo compulsório excepcional, uma figura não tributária (art. 18, § 3º) e o empréstimo compulsório especial, com feição tributária (art. 21, § 2º, II). Observe os dispositivos, à luz da EC n. 1/69:

> Art. 18. (...)
>
> § 3º. Somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo

compulsório. (Grifo nosso)

Art. 21. (...)
§ 2º. A União pode instituir: (...)
II – empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário. (Grifo nosso)

Tal classificação, entretanto, não prosperou, uma vez que, no julgamento da inconstitucionalidade do Decreto-lei n. 2.047/83, antes mesmo da promulgação da Carta Magna de 1988, o STF eliminou a pretendida dicotomia[2]:

EMENTA: EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. DL 2.047, DE 20-07-1983. SÚMULA 418. A SÚMULA 418 PERDEU VALIDADE EM FACE DO ART. 21, PARÁGRAFO 2º, II, DA CF (REDAÇÃO DA EC 1/69). (...) Não há distinguir, quanto à natureza, o empréstimo compulsório excepcional do art. 18, § 3º, da CF, do empréstimo compulsório especial, do art. 21, § 2º, II, da mesma Constituição Federal. (...) (RE 111.954/PR, Pleno, rel. Min. Oscar Correa, j. 1º-06-1988).

Acresça-se, ainda, que o STF, no mesmo julgado, deixou nítida sua predileção pelo enquadramento do gravame como uma figura tributária, determinando que se "aplicasse aos empréstimos compulsórios as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário"[3]. Observe:

EMENTA: (...) O empréstimo sujeita-se às imposições da legalidade e igualdade, mas, por sua natureza, não à anterioridade, nos termos do art. 153, § 29, in fine, da Constituição Federal (demais casos previstos na Constituição). (...)

A bem da verdade, já em 1965, com a EC n. 18, no relatório de lavra de Rubens Gomes de Sousa, era possível perceber a visão ratificadora da natureza tributária do empréstimo compulsório.

Com o advento da Carta Magna de 1988, os empréstimos compulsórios receberam tratamento no art. 148, derrogando-se o inciso III do art. 15 do CTN, que previa a instituição da exação em face de conjuntura econômica que exigisse a absorção temporária de poder aquisitivo da moeda. Permaneceram, à luz dos permissivos constitucionais (incisos I e II do art. 148), o empréstimo compulsório para atender as despesas extraordinárias (calamidade pública e guerra externa) e aquele para o investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

2 AS TEORIAS EXPLICATIVAS SOBRE A NATUREZA JURÍDICA DO EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO: CONTRATO OU TRIBUTO

É de relato histórico a existência paralela de duas teorias[4] que sempre tentaram decifrar a natureza jurídica do empréstimo compulsório: a primeira sustentava que o empréstimo compulsório não era tributo, mas um "empréstimo público"; a segunda, congregando a maioria dos estudiosos da matéria, defendia que o empréstimo compulsório não era empréstimo público, mas, verdadeiramente, um tributo.

No contexto da primeira teoria, editou-se a Súmula n. 418 do STF, que se originou do acórdão extraído do Recurso em Mandado de Segurança n. 11.252/PR (Pleno), de relatoria do Ministro Antonio Villas, em 23 de março de 1964. Observe o enunciado da Súmula:

O empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia

autorização orçamentária.

É que, sob a égide da Carta Magna de 1946, os tribunais brasileiros, incluindo o STF, rechaçavam a fisionomia tributária do empréstimo compulsório, razão pela qual remanescia fértil terreno à propagação da ideia coativista do empréstimo compulsório, o que facilitou a edição da indigitada Súmula. Entendia-se, à época, que o empréstimo compulsório era um "contrato ou empréstimo coativo", marcado pela cláusula de restituição e pela coatividade própria dos contratos de adesão[5].

Esse modo de pensar, todavia, foi sendo, paulatinamente, minado pelas encetantes críticas da doutrina, capitaneadas por Alcides Jorge Costa[6] e Amílcar de Araújo Falcão[7], os quais defendiam a natureza tributária dos empréstimos compulsórios. A diferença entre eles se mostrava no modo como concebiam a espécie tributária: "com hibridismo" ou "sem hibridismo". A primeira concepção – a do empréstimo compulsório como tributo híbrido (metade tributo, metade mútuo) –, defendida por Alcides Jorge Costa, calcava-se na teoria mista; a segunda – a do empréstimo compulsório como tributo não híbrido –, esposada por Amílcar de Araújo Falcão, lastreava-se na teoria pura.

Frise-se que Amílcar de Araújo Falcão, o principal defensor brasileiro da teoria pura[8], aliou-se ao entendimento de vários estudiosos – Alfredo Augusto Becker[9], Pontes de Miranda[10], Aliomar Baleeiro[11], Geraldo Ataliba[12], Rubens Gomes de Sousa[13], Ruy Barbosa Nogueira[14] e outros –, o que dava sinais de que a doutrina, de um modo geral estava demasiado predisposta a se posicionar afirmativamente na defesa da feição tributária do empréstimo compulsório.

Como se afirmou, desde a EC n. 18/65, notava-se a visão ratificadora da natureza tributária do empréstimo compulsório, chancelada pelo STF antes mesmo da Carta Magna de 1988, conforme se nota no RE 111.954/PR, Pleno, de relatoria do Ministro Oscar Correa, já detalhado neste capítulo.

Com o advento da Carta Magna de 1988, o empréstimo compulsório passou a ocupar o art. 148, em dois incisos, abaixo reproduzidos:

> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, respeitando o art. 150, III, "b".
> Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (Grifos nossos).

Posto isso, a nosso pensar, o empréstimo compulsório apresenta-se, inexoravelmente, **como um tributo**[15], e não como um contrato.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 24º Concurso para Procurador da República, em 2008: *"O empréstimo compulsório se conceitua como um contrato de empréstimo de direito público, com a nota de que há obrigatoriedade de restituição"*.

Tal constatação se dá em razão dos seguintes motivos, que entendemos coerentes: **(I)** a precisa adaptação da exação ao conceito de tributo, à luz do plano genérico, no texto constitucional, e, no bojo do plano específico, no Código Tributário Nacional (art. 3º)[16]; **(II)** a desimportância do plus da restituição, imanente à ideia de mútuo (empréstimo), constante do nome da exação, haja vista a denominação do gravame não

ter o condão de menoscabar a natureza jurídica do tributo em análise (art. 4º, I, CTN), genuinamente finalístico; **(III)** a finalidade pública que justifica os constitucionais pressupostos autorizativos do empréstimo compulsório; **(IV)** com menor relevância[17], mas merecendo registro, a localização topologicamente fincada no Capítulo I, do Título VI, da vigente Carta Magna, que trata do Sistema Tributário Nacional, bem como a sua regulação no Código Tributário Nacional (art. 15, CTN).

Se assim nos posicionamos, chancelando a fisionomia tributária ao empréstimo compulsório, é de inexorável constatação a superação da vetusta Súmula n. 418 do **STF**[18].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008: "*A adoção da teoria do 'pentapartite' pelo STF implica a adoção de cinco modalidades de tributos previstos na Constituição Federal. Em consequência, a Súmula 418 do STF, que dispõe que 'o empréstimo compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária', perdeu sua eficácia*".

Observe o teor da ementa do Recurso Extraordinário n. 111.954/PR (Pleno), de relatoria do Ministro Oscar Correa, com julgamento em 1º-06-1988, antes mesmo da elaboração de nossa atual Constituição Federal, indicando a perda de validade do Enunciado:

> **EMENTA:** EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. DL 2.047, DE 20-07-1983. SÚMULA 418. A Súmula 418 perdeu validade, em face do art. 21, § 2º, II, da Constituição Federal (redação da emenda constitucional 1/69).

Ultrapassada a questão da natureza jurídica do empréstimo compulsório, atribuindo-se-lhe, dessarte, a fisionomia tributária, é crível avocar-se ao indigitado tributo a expressão sucedânea, "empréstimo forçado", consagrada na doutrina[19], e por muitos ainda hoje utilizada.

Da doutrina de Amílcar de Araújo Falcão[20], igualmente, é possível extrairmos elogiável conceito para o empréstimo compulsório:

> "Empréstimo compulsório é a prestação em dinheiro que o Estado ou outra entidade pública de direito interno coativamente exige, nos termos da lei, para custeio de suas próprias atividades, daqueles que possuam determinada capacidade contributiva denotada por fatos geradores legalmente previstos, condicionando-se o seu pagamento à promessa de ulterior restituição em prazo certo ou indeterminado (amortizável ou perpétuo) e, eventualmente, de fluência de juros".

Daí se falar em empréstimo compulsório ou em empréstimo forçado como uma espécie tributária, dotada de intrínseca autonomia. Sobre esta, todavia, há o detalhamento no tópico seguinte.

2.1 A autonomia do empréstimo compulsório

A questão da autonomia do empréstimo compulsório, como exação dotada de atributos característicos e genuínos, perante as demais espécies tributárias, tornou-se mais um instigante tema para candentes debates.

Buscou-se identificar, sob vigoroso dissenso, se o empréstimo compulsório assumiria feição autônoma ou se revestiria da indumentária de alguma espécie tributária já consagrada.

Uma primeira corrente[21] posicionou-se no sentido de associar o empréstimo compulsório a um imposto de natureza restituível. A segunda corrente[22] pautou-se na inexistência de autonomia para o empréstimo compulsório, um tributo restituível, portanto, porém acoplável a quaisquer das formas correspondentes às espécies do gênero "tributo". Por fim, uma terceira corrente defendeu tratar-se o gravame tributário de espécie autônoma, calcado numa classificação pentapartida das espécies tributárias, à qual houvemos por bem nos filiar.

Com efeito, entendemos que o empréstimo compulsório é modalidade autônoma de tributo, perante as demais, cuja diferença específica encontra a sua melhor representação na necessária previsão legal de sua restituibilidade.

Como é cediço, a teoria pentapartida dos tributos baseia-se na distribuição dos gravames em cinco autônomas exações: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições.

Observe o elucidativo trecho do voto do ministro do STF, Moreira Alves, em 29-06-1992, no RE n. 146.733-9/SP (Pleno):

> "De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas". (Grifos nossos)

Da mesma forma, reveja, ainda, o didático trecho do voto do ministro do STF, Carlos Velloso, em 1º-07-1992, no RE n. 138.284/CE (Pleno), por nós visualmente organizado:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes:

(1) a) os **impostos** (CF, arts. 145, I,153, 154, 155 e156);
(2) b) as **taxas** (CF, art. 145, II);
(3) c) as **contribuições**, que podem ser assim classificadas:
- c.1. **de melhoria** (CF, art. 145, III);
- c.2. **parafiscais** (CF, art. 149), que são:
  - c.2.1. **sociais**,
    - c.2.1.1. **de seguridade social** (CF, art. 195, I, II, III),
    - c.2.1.2. **outras de seguridade social** (CF, art. 195, § 4º),
    - c.2.1.3. **sociais gerais** (o FGTS, o salário-educação, SESI, SENAI, SENAC, (...));
- c.3. **especiais**;
  - c.3.1. **de intervenção no domínio econômico** (CF, art. 149) e
  - c.3.2. **corporativas** (CF, art. 149) (...)

(4) d) os **empréstimos compulsórios** (CF, art. 148)".

Embora as duas decisões do STF, posto que contemporâneas, apresentem certa divergência quanto ao número exato de tributos – cinco, no primeiro julgado, e, aparentemente, quatro, neste último –, fica assente que o Pretório Excelso ratifica o entendimento segundo o qual, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, incrementam o sistema tributário nacional os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições (art. 149). "Assim sendo, para a classificação dos tributos terá que se levar em conta o disposto nos arts. 148 e 149"[23].

Por fim, é importante frisar que o critério da pentapartição prestigia os tributos finalísticos – os empréstimos compulsórios e as contribuições (art. 149, CF) –, ou seja,

exações em que a denominação e a destinação são destacadas pelo próprio legislador constituinte, não tendo o fato gerador qualquer relevância para a identificação da natureza jurídica do tributo, como ocorre com os impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Assim, o empréstimo compulsório pode ser considerado um gravame que desfruta de total autonomia com relação às demais espécies tributárias, com as quais não se confunde, exteriorizando um traço distintivo genuíno, como "nota peculiar e distintiva"[24], a saber, a restituibilidade.

3 O TRIBUTO E A LEI COMPLEMENTAR

O empréstimo compulsório, como tributo autônomo, perante as demais exações tributárias, enquadra-se no art. 3º do **CTN**:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada no 24º Concurso para Procurador da República, em 2008: "*O empréstimo compulsório é um tributo, uma vez que atende às cláusulas que integram a redação do art. 3º, do Código Tributário Nacional*".
> **Importante:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001.

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Trata-se de gravame compulsório, com lastro legal, uma vez que impõe uma obrigação ex lege de carrear para o Fisco o montante pecuniário mutuado. Assim, não se pode associar o empréstimo compulsório à seara da "contratualidade", pois se trata de inexorável tributo, e, como tal, voluntário não pode ser.

Urge destacar que, diante da imperatividade da lei tributária, afastada estará a possibilidade de o Poder Executivo pretender instituir o tributo, por meio, v.g., de **decreto**. Da mesma forma, o lastro legal mencionado, adstringindo-se à lei complementar, refutará a possibilidade pretensamente sucedânea de instituição do gravame por **lei ordinária**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em janeiro de 2008: *"Os empréstimos compulsórios são instituídos por Decreto, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001: *"A União pode institui-lo por meio de lei ordinária federal".*

Como é cediço, **"no Brasil, persiste controvérsia doutrinária sobre se, por meio de leis delegadas, podem ser instituídos tributos. A Constituição Federal, todavia, veda expressamente a utilização de tais normas jurídicas para a criação de empréstimos compulsórios"**, conforme se nota no § 1º do art. 68 da Carta

Magna:

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/PA, em 24-03-2002.

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º. Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre (...) (Grifos nossos)

Quanto à lei instituidora, **"consoante o texto constitucional, a definição da espécie tributária empréstimo compulsório cabe à lei complementar"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público da União, em 18-11-2007.

É que "exige a Constituição o rigor formal da lei complementar, certamente com o propósito de evitar os abusos que houve no passado"[25]. Na esteira da restituibilidade que demarca a exação, é fácil perceber que o tributo sinaliza o importe pecuniário que "vai" à direção dos cofres estatais, na mesma proporção daquele mútuo que "volta" ao patrimônio do contribuinte. Essa "via de mão dupla" nem sempre teve um tráfego tão tranquilo...

Com efeito, a norma instituidora do tributo deve disciplinar a devolução e o prazo de resgate, vinculando o legislador. Do contrário, novas leis poderiam ser editadas, procrastinando ad aeternum a devolução do tributo e quebrando o elo de lealdade que deve unir o Estado-tributante ao contribuinte-cidadão. Observe o dispositivo:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

(...)

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

A exigência do empréstimo compulsório não pode se perpetuar no tempo, devendo ser exigido enquanto estiver presente o pressuposto fático, de índole constitucional.

Estando assim subordinada à lei complementar – **e sempre dela dependente** –, ver-se-á rechaçada, de plano, a possibilidade de criação do empréstimo compulsório por "medida provisória", uma vez que **"onde a primeira versar, a outra não irá disciplinar"** – frase mnemônica, por nós utilizada, com suporte no inciso III do § 1º do art. 62 da Carta Magna:

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico da Secretaria da Fazenda/CE, em 28-012007: "*A instituição dos empréstimos compulsórios, espécie de tributo da competência da União, depende, em alguns casos, da edição de lei complementar*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 135º Exame da OAB/SP, em 18-05-2008: "*Acerca do empréstimo compulsório, em casos de relevância e urgência, é lícito à União*

> *instituir empréstimos compulsórios mediante medida provisória".*

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
§ 1º. É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (...)
III – reservada a lei complementar; (...) (Grifos nossos)

4 TRIBUTO E A COMPETÊNCIA PARA SUA INSTITUIÇÃO

O empréstimo compulsório é **tributo federal**, ou seja, de competência tributária da **União**. Nessa medida é vedado a um Município instituir o empréstimo compulsório. Da mesma forma, **é defeso ao Distrito Federal e a qualquer Estado-membro fazê-lo**, sob pena de usurpação da competência tributária, que privativamente foi conferida à União, no âmbito desse tributo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-04-2004: *"Os Estados e o Distrito Federal não têm competência para instituir empréstimo compulsório, ainda que se destine ao atendimento de despesas extraordinárias de caráter urgente que decorram de calamidade pública".*
> **Importante:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/MG, em agosto de 2008.

Não é despiciendo relembrar que aos impostos, taxas e contribuições de melhoria se permite a possibilidade de criação por meio de lei federal, estadual, distrital ou municipal, dependendo da pessoa política que se valer do poder indelegável de instituir a respectiva exação. No caso dos empréstimos compulsórios, não é esse o caminho. **Somente a União poderá criá-lo**, por meio de lei federal, no caso, lei complementar.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Juiz de Direito/PR, em 17-062007: *"Mediante lei complementar, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir empréstimos compulsórios nos casos constitucionalmente previstos".*
> **Importante:** item semelhante foi considerado **INCORRETO** em **(I)** prova realizada pela Procuradoria do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 2005; em **(II)** prova realizada no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 15-122003; em **(III)** prova realizada pela Secretaria Municipal da Administração/SP, para o cargo de Procurador do Município, em 11-032000; em **(IV)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004.

Em suma, **"baseado na Constituição Federal e na jurisprudência, em relação ao empréstimo compulsório, diz-se que o tributo é temporário, restituível, instituído por lei complementar e com competência para a instituição sendo exclusiva da União"**.

> A assertiva foi extraída de item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 2004.

Com efeito, conforme se estudou no capítulo 1, tal tributo é uma receita pública que se enquadra como "extraordinária", ou seja, um ingresso que ocorre em situação de excepcionalidade, com forte caráter temporário.

5 TRIBUTO E OS CONCEITOS NECESSÁRIOS À COMPREENSÃO DE SEUS PRESSUPOSTOS FÁTICOS

As circunstâncias deflagrantes ou pressupostos fáticos do empréstimo compulsório encontram-se previstos nos incisos I e II do art. 148 da Carta Magna, conexos aos **empréstimos compulsórios excepcional e especial**, respectivamente:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 2004: "*Baseado na Constituição Federal e na jurisprudência, em relação ao empréstimo compulsório, diz-se que há dois tipos: o empréstimo compulsório excepcional e o empréstimo compulsório especial*".

1. **Inciso I:** despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência;
2. **Inciso II:** investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Nesse passo, **"a Constituição Federal apresenta os critérios formais e materiais para a instituição dos empréstimos compulsórios, adstringindo-se os critérios materiais a dois pressupostos indeclináveis que autorizam o uso da supracitada faculdade impositiva: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público de caráter urgente e relevante interesse social"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do Estado/ES, em 24-10-2004.

Alguns aspectos sobre os pressupostos fáticos em epígrafe merecem detalhamento:

a) A noção de despesas extraordinárias: a "extraordinariedade" indica uma situação em que se fará necessária a utilização dos recursos da exação em apreço, diante de uma anormalidade fática, não previsível, caracterizada pelo esgotamento dos fundos públicos ou inanição do Tesouro[26]. Do contrário, o tributo seria adotado, de modo iterativo, sem homenagem à episodicidade que o demarca. Daí se falar na imprescindibilidade da completa exauriência dos cofres estatais, que ultima a indispensável obtenção de recursos a tornar possível a recomposição do alterado equilíbrio. Se houver fontes orçamentárias suficientes, não se justifica a cobrança do tributo. A esse respeito, o culto professor Sacha Calmon Navarro Coêlho preconiza que as despesas extraordinárias "são aquelas absolutamente necessárias, após esgotados os fundos públicos inclusive o de contingência. Vale dizer, a inanição do Tesouro há de ser comprovada"[27].

Passemos, assim, aos delineamentos conceituais do que vem a ser as despesas extraordinárias decorrentes **(I)** de calamidade pública e **(II)** de guerra externa:

a.1) A noção de despesa extraordinária decorrente de calamidade pública: não obstante à indeterminação do conceito, a **despesa extraordinária decorrente de calamidade pública** refere-se a situações limítrofes, indicadoras de catástrofes da

natureza ou hecatombes avassaladoras (terremotos, maremotos, incêndios, enchentes catastróficas, secas transanuais, tufões, ciclones etc.)[28].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *"A União pode instituir empréstimo compulsório para atender a qualquer despesa extraordinária".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado da Cia. Estadual de Habitação Popular da Paraíba (CEHAP/PB), em 15-02-2009: *"Várias cidades de certa região brasileira estão em estado de calamidade pública em razão de ventos que sopraram com velocidade de 32 a 54 milhas/hora, nos últimos dias, e, em decorrência desse fato, a União instituiu um tributo, mediante lei complementar, para atender às despesas extraordinárias advindas da referida calamidade pública. Nessa situação hipotética, o tributo instituído pela União é o empréstimo compulsório".*

Sacha Calmon Navarro Coêlho[29] aduz, acerca das despesas extraordinárias, com propriedade:

> "(...) E tais despesas não são quaisquer, senão as que decorrerem da premente necessidade de acudir as vítimas das calamidade públicas sérias, tais como terremotos, maremotos, incêndios e enchentes catastróficas, secas transanuais, tufões, ciclones etc. (...) De verdade, a hecatombe deve ser avassaladora, caso contrário se banalizaria a licença constitucional, ante acts of God que sempre ocorrem, sistematicamente, ao longo das estações do ano. "

Para Paulo de Barros Carvalho[30], a noção de calamidade pública é mais lassa, podendo abranger até "outros eventos, de caráter socioeconômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social, considerado na sua totalidade".

Todavia, urge enfatizar que a aferição do caráter limítrofe do cataclismo, conquanto subjetiva, há de ser razoável, sob pena de banalizar a licença constitucional. Sendo assim, a mera chuva de estação, a enchente corriqueira, a seca periódica ou o pequeno abalo sísmico não serão hábeis a deflagrar a tributividade do fato jurígeno do tributo.

Impende registrar, ainda, que, mesmo diante de uma **catástrofe em dado municípioa ou estado-membrob**, o tributo continua sendo federal, não havendo a necessidade de que o cataclismo tenha proporções territoriais gigantescas, a fim de justificar a competência da União.

> **a.** Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 24-02-2002: *"Em caso de calamidade pública, os Municípios podem instituir empréstimos compulsórios, desde que por lei complementar".*
> **b.** Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Vitória/ES, em 03-06-2007: *"Considere que determinada cidade pernambucana esteja em estado de calamidade pública em razão da falta de água. Nessa situação, o Estado de Pernambuco poderá instituir empréstimo compulsório, mediante lei complementar, para atender às despesas extraordinárias decorrentes da mencionada calamidade pública".*

Por fim, registre-se que a doutrina tem se posicionado favoravelmente à decretação do estado de calamidade para a exigência do gravame[31].

a.2) A noção de despesa extraordinária decorrente de guerra externa: o tributo deve estar atrelado a um pressuposto fático de "guerra" – ou, com maior rigor

técnico, “conflito armado internacional” –, cuja deflagração tenha sido perpetrada por nação estrangeira, independentemente de uma formal “declaração de guerra”[32].

Desse modo, não inclui a guerra iniciada pelo Brasil, pois esta seria ilegítima. Nosso Estado prima pela defesa da paz (art. 4º, VI, CF), sendo possível a declaração de guerra tão somente no caso de agressão estrangeira (art. 84, XIX). Assim, a “guerra de conquista” nos é constitucionalmente estranha, rechaçando o contexto adequado ao empréstimo compulsório[33].

Por derradeiro, registre-se que o permissivo constitucional não abarca as convulsões sociais internas.

b) A noção de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional: trata-se de investimento que se traduz em uma antecipação de receita de importe pecuniário, do patrimônio particular para os cofres estatais. Vale dizer que aquilo que seria arrecadado, v.g., em vários anos, poderá o ser em um par deles, com ulterior devolução.

O legislador constituinte inaugurou esse pressuposto fático, no Texto Constitucional de 1988, ao mesmo tempo em que afastou a possibilidade de criação do tributo em face de conjuntura econômica limítrofe que exigisse a absorção temporária de poder aquisitivo da moeda[34].

Acerca do permissivo constitucional ora debatido, faz-se necessário estabelecer sua correlação com o princípio da anterioridade tributária – a ser detalhado no próximo item –, demonstrando a lógica que imanta esse pressuposto autorizativo.

Uma vez se tratando de investimento público de caráter urgente, seria, em tese, de todo incoerente a observância do princípio da anterioridade. Entretanto, não é o que ocorre, pois o investimento público de elevado interesse nacional pode exigir recursos que de outra forma somente seriam carreados ao erário em alguns anos, pela via de outros gravames. Assim, torna-se plausível a criação de um empréstimo compulsório que servirá como meio de antecipação da arrecadação de valores destinados aos cofres públicos. Dessarte, a título de ilustração, o que seria inicialmente dirigido à Administração no prazo de oito anos, pode ser abreviado para um prazo de dois anos, na forma de empréstimo compulsório, e restituído em anos posteriores com os recursos oriundos da arrecadação tributária. Dessa maneira será possível a antecipação do investimento público, sem violação do princípio da anterioridade.

Acresça-se, por derradeiro, que o investimento deve irradiar efeitos em base territorial nacional, não se justificando a criação da exação especificada para cobrir gastos com emprego em apenas uma determinada região do território, mormente se não ficar exteriorizada a inanição de recursos estatais, colocando-se em xeque o quesito da extraordinariedade.

6 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

O inciso I do art. 148 da Carta Magna hospeda situações que são consideradas **exceções** à anterioridade tributária, impondo-se a incidência imediata da norma

tributária, enquanto o inciso II enumera uma hipótese de regra ao postulado[35], protraindo-se a incidência.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Os Empréstimos Compulsórios poderão ser instituídos para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, não sendo necessária, nesses casos, a observância ao princípio da anterioridade".*
> **Observação:** item semelhante, versando sobre "o afastamento do princípio da anterioridade tributária no caso do inciso I do art. 148 da CF", foi solicitado em prova realizada pelas seguintes instituições: **(I)** Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009; e **(II)** Instituto Indec, para o cargo de Advogado Municipal da Prefeitura de Sumaré/SP, em 2009.

Nesse passo, **"os empréstimos compulsórios podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os houver instituído em casos de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública ou guerra externa"**.

> A assertiva foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em janeiro de 2008.
> **Importante:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 15-12-2003.

Dessarte, não é adequado afirmar-se que **"o empréstimo compulsório se subordina, em todos os casos, ao princípio da anterioridade da lei que o houver instituído"**.

> A assertiva foi solicitada em item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 24º Concurso para Procurador da República, em 2008.

Conclui-se, nessa toada, que o empréstimo compulsório, instituído nos casos de calamidade pública e guerra externa (inciso I), terá exigência imediata, uma vez que se põe como exceção às anterioridades anual e nonagesimal (art. 150, § 1º, CF). De outra banda, **"em relação aos empréstimos compulsórios, se instituídos para viabilizar investimento público de caráter urgente e relevante interesse social, será imprescindível a observância do princípio da anterioridade"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004.
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009.

Observe o quadro mnemônico:

Dispositivo constitucional	Dispositivo constitucional
Art. 150, § 1º, CF (EC n. 42/2003)	**Art. 148, II, parte final, CF**
Art. 150. (...)	**Art. 148.** A União, mediante lei complementar, poderá instituir

§ 1º. A vedação do inciso III, "b", não se aplica aos tributos previstos nos arts. **148, I**, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, "c", não se aplica aos tributos previstos nos arts. **148, I**, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.	empréstimos compulsórios: (...) **II –** no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no **art. 150, III, "b"**.
Conclusão	**Conclusão**
O empréstimo compulsório previsto no inciso I do art. 148 da CF, afeto às despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa e calamidade pública, é considerado, conforme se depreende das duas ressalvas constantes do art. 150, § 1º, CF, verdadeira **exceção às duas anterioridades tributárias – anual** e **nonagesimal**.	O empréstimo compulsório previsto no inciso II do art. 148 da CF, afeto ao investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, consoante a literalidade do dispositivo em epígrafe, é "regra" à **anterioridade anual**. Naturalmente, conclui-se que será, da mesma forma, "regra" à anterioridade nonagesimal, porquanto, em 2003, com a EC n. 42, tal permissivo não foi considerado exceção à tal anterioridade (vide listas de exceções no art. 150,§ 1º, CF, ao lado).

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"À luz das disposições em vigor da Constituição Federal, é possível afirmar que o empréstimo compulsório criado para custear investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional pode, em face à urgência, ser exigido no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Não se submetem aos princípios da noventena e da anterioridade do exercício financeiro os empréstimos compulsórios instituídos em razão de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência".*

Enquanto o primeiro inciso demarca situações emergenciais, refutando a procrastinação da exigência, o inciso II, revelando-se como um nítido caso de antecipação de receita, abre-se para a **obediência ao princípio da anterioridade tributária**, em suas vertentes anual e nonagesimal.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/PB, em 02-03-2008: *"Nos casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, a União pode instituir empréstimo compulsório no mesmo exercício financeiro em que a lei seja publicada".*

Daí se afirmar que **"os empréstimos compulsórios, espécie de tributo da competência da União, poderão, ou não, sujeitar-se ao princípio constitucional da anterioridade (conforme a hipótese que tenha motivado a sua instituição)"**.

A assertiva foi solicitada em item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico da Secretaria da Fazenda/CE, em 28-01-2007.

Não obstante o inciso II possa encerrar um contrassenso ao "amarrar-se o expediente a um termo inicial de eficácia"[36], a medida exsurge diante da pródiga experiência brasileira em abusos de toda ordem, além da prudente cautela de que naturalmente se imbuiu o legislador.

De outra banda, "o legislador constitucional autoriza a decretação de empréstimos

compulsórios fundado no inciso I, sem subordinação à observância do primado da anterioridade, o que se explica perfeitamente pelas graves proporções dos acontecimentos nele mencionados"[37].

Observe, agora, alguns **exemplos práticos** de aplicação do princípio da anterioridade tributária ao empréstimo compulsório:

a) Empréstimo compulsório Alfa, instituído em 15 de dezembro de 2008, para atender as despesas extraordinárias de calamidade pública: exigência imediata, isto é, a partir de 16 de dezembro de 2008.

b) Empréstimo compulsório Beta, instituído em 15 de agosto de 2008, para atender um investimento público urgente e de relevante interesse nacional: exigência a partir de 1º de janeiro de 2009. (**Observação:** Note que, neste caso, se a instituição se desse em 15 de outubro de 2008, a exigência não recairia em 1º-01-2009, mas no nonagésimo primeiro dia (91º), a contar de 15 de outubro de 2008.)

c) Empréstimo compulsório Beta, instituído em 15 de dezembro de 2008, para atender um investimento público urgente e de relevante interesse nacional: exigência a partir do nonagésimo primeiro dia (91º), a contar de 15 de dezembro de 2008.

Note o esquema mnemônico:

Empréstimos Compulsórios	
Art. 148, I, CF	**Art. 148, II, CF**
Pressuposto Fático	Pressuposto Fático
Calamidade pública ou guerra externa (iminente ou deflagrada)	Investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO EXCEPCIONAL	EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ESPECIAL
Despesas extraordinárias (calamidade e guerra externa)	Antecipação de receita
CARÁTER EMERGENCIAL (oscilações meteorológicas ou socioeconômicas, v.g., hiperinflação)	**CARÁTER URGENTE** (investimento público urgente)
Princípio da Anterioridade: ressalva! É exceção ao princípio da anterioridade tributária	**Princípio da Anterioridade: regra! Não é exceção** ao princípio da anterioridade tributária
Não está adstrito ao princípio da anterioridade	Está adstrito ao princípio da anterioridade

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"O Governo Federal, pretendendo criar nova fonte de receita tributária, dentro do mesmo exercício financeiro, para cobrir despesa extraordinária decorrente de calamidade pública de âmbito nacional, devidamente reconhecida por decreto presidencial, deverá se valer da seguinte espécie tributária empréstimo compulsório, mediante lei complementar".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Os Empréstimos Compulsórios poderão ser instituídos no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, não sendo necessária, nesse caso, a observância ao princípio da*

anterioridade".

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO** em prova realizada pelas seguintes instituições: **(I)** Sociedade Educacional de Santa Catarina (SOCIESC), para o cargo de Advogado da Cia. Águas de Joinville/SC, em 2008; **(II)** Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE (SECITECE), em 2009.

6.1 O empréstimo compulsório e os demais princípios constitucionais tributários

O empréstimo compulsório deve obediência aos princípios constitucionais tributários, em geral, exceto ao princípio da anterioridade tributária, no caso específico das despesas extraordinárias ligadas à calamidade pública e à guerra externa.

Nesse passo, o **tributo deve obedecer ao princípio da legalidade** tributária (art. 150, I, CF), sendo instituído por meio de lei complementar, como já se expendeu, rechaçando qualquer outra norma dessemelhante, quer lei ordinária, quer decreto presidencial, quer, ainda, uma medida provisória.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"O princípio da estrita legalidade que rege o Direito Tributário pátrio dispõe que a instituição ou majoração de tributos depende de lei. Neste sentido, os empréstimos compulsórios não se submetem ao princípio da legalidade".*

Ademais, o empréstimo compulsório deve respeito ao princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a", CF), não se permitindo que a lei instituidora atinja fatos jurígenos anteriores à sua edição. Desse modo, a lei complementar, instituidora ou majoradora do gravame, deverá conter vigência prospectiva.

Não se pode descurar, igualmente, da subserviência do empréstimo compulsório ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, CF), na esteira do postulado que com esta se avizinha, servindo-lhe de corolário – o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF). De fato, a capacidade econômica do sujeito passivo pode ser bem aferida, no cotejo com o empréstimo compulsório, garantindo-se a isenção aos mais carentes, que merecem passar ao largo do sacrifício fiscal que lhes é imposto[38].

Posto isso, "os detalhes relativos ao fato gerador, à base de cálculo, às alíquotas e aos contribuintes dos empréstimos compulsórios, serão fornecidos pela legislação específica ao tributo, sendo certo, porém, que as indagações sobre a tributividade do fator de incidência escolhido, sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo e a **proibição do confisco**, restam como recomendações necessárias ao legislador, quando ele se dispuser à instituição de empréstimos compulsórios"[39].

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 24º Concurso para Procurador da República, em 2008: *"O empréstimo compulsório é espécie de confisco, como ocorreu com a retenção dos saldos de depósitos à vista, cadernetas de poupança e outros ativos financeiros, por determinação da Lei n. 8.024/90".*

7 O FATO GERADOR

É importante evidenciar que os pressupostos autorizativos anteriormente demonstrados não se confundem com o fato gerador do empréstimo compulsório.

O legislador constituinte não indicou explicitamente o fato jurígeno do tributo, nem os elementos fundantes relativos ao aspecto material de incidência (alíquota, base de cálculo, sujeito passivo etc.), cabendo à lei complementar fazê-lo por completo. Memorize, todavia, **que as situações deflagrantes não são definidas, originariamente, pelo legislador complementar**, mas pelo legislador constituinte, que demarcou àquele os pressupostos fáticos ensejadores do gravame.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001: *"Cabe à lei complementar definir as hipóteses excepcionais para sua instituição".*

Assim, a nosso ver, o legislador federal, por meio da lei complementar, dispõe de ampla liberdade para definir o fato imponível, não obstante subsistirem vozes respeitáveis na doutrina[40] que saem à defesa de que o tributo deverá ter como fato gerador apenas os atos, fatos ou situações compreendidas no campo de competência da União, não se tolerando a invasão de competência no campo competencial dos Estados ou dos Municípios. Aliás, a doutrina que assim se posiciona, apressa-se em ressalvar esse entendimento nos casos de "guerra externa", quando o empréstimo compulsório se aproxima do imposto extraordinário de guerra, ao qual pode ser ofertado qualquer tipo de fato gerador (art. 154, I, CF). Vale dizer que, para tais autores, no caso de despesa extraordinária de guerra externa – e somente nessa hipótese –, o empréstimo compulsório poderia surgir com o fato jurígeno de um imposto não federal.

Como assevera Luciano Amaro[41], "é evidente que o fato gerador do empréstimo compulsório não é a guerra nem a calamidade nem o investimento público, (...); a guerra, a calamidade e o investimento público, nas circunstâncias previstas, condicionam o exercício da competência tributária e direcionam a aplicação do produto da arrecadação".

Assim, memorize: **o fato gerador não é a guerra, ou a calamidade pública, nem o investimento público**[42], mas qualquer situação abstrata, prevista na lei, como capaz de deflagrar a relação jurídico-tributária.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008: *"Segundo a Constituição, o empréstimo compulsório tem os seguintes fatos geradores: guerra externa, ou sua iminência, calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis e a conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo".*
> **Importante:** item semelhante veio a ser considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 135º Exame da OAB/SP, em 18-05-2008.

Com a devida vênia, acreditamos que o aspecto material da hipótese de incidência do empréstimo compulsório pode ser o de qualquer imposto, como o foi, no passado, marcando esta exação tributária, que despontou como verdadeiro adicional de imposto federal (IR), no caso do Empréstimo-Calamidade (DL n. 2.047/83), incidente sobre a

renda, e como adicional de imposto estadual (ICMS), no caso do Empréstimo sobre a Aquisição de Veículos e Consumo de Combustíveis (DL n. 2.088/86), com fato gerador praticamente coincidente com o do imposto estadual (ICM, à época).

Desse modo, o fato de terem surgido como "adicionais de impostos", mostra a vocação do gravame para penetrar no aspecto material de incidência deste gravame, e não de outros. Não obstante, entendemos que é defensável a ideia de que o empréstimo compulsório surja com fato jurígeno de uma taxa, ou, mesmo, de uma contribuição de melhoria, mas isso só tem relevância no plano teórico e científico.

Vale frisar, em tempo, que o empréstimo compulsório destaca-se como tributo finalístico, ou seja, um gravame afetado a um propósito, com total irrelevância do fato gerador que o corporifica e com ampla prevalência da finalidade para a qual tenha sido instituído. Não se deve confundir a destinação dos recursos com o fato imponível, ou seja, a situação material sobre a qual incidirá o empréstimo compulsório[43]. Nesse diapasão, afirma-se que não se aplica o art. 4º do CTN ao empréstimo compulsório. Observe-o:

> Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

De fato, a natureza jurídica de certos tributos – impostos, taxas e contribuições de melhoria – será definida pelo fato gerador. Ao reverso, os empréstimos compulsórios se põem como tributos atrelados a uma finalidade específica, de cunho emergencial ou urgente, não se lhes aplicando o dispositivo em epígrafe.

7.1 Análise do art. 15 do CTN

O empréstimo compulsório está disciplinado no art. 15, I, II e III do CTN. Observe o preceptivo:

> Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
> I – guerra externa, ou sua iminência;
> II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
> III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
> Parágrafo único. **A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo** e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Os Empréstimos Compulsórios têm sua cobrança suprimida, gradativamente, quando cessadas as causas de sua criação".*

É fácil perceber que os dois primeiros incisos foram incorporados pelo texto constitucional de 1988. **A mesma senda, entretanto, não trilhou o inciso III**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *"A União pode instituir empréstimo compulsório no caso de conjuntura que exija a absorção temporária de poder*

aquisitivo".

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Defensor Público de Rondônia, em 2007.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto OPET, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura da Câmara Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Os empréstimos compulsórios podem ser criados por lei complementar com a finalidade de enxugamento da moeda em circulação na economia, desde que sejam restituídos no prazo de 2 (dois) anos".*

Observação: item idêntico foi solicitado em realizada pela Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009.

É que o inciso III do art. 15 do CTN foi elaborado com vistas a municiar o Estado de um meio eficaz para combater a inflação, esterilizando o poder aquisitivo da população. Trata-se de medida que, com nítida função econômica, foi outrora adotada por inúmeros países europeus – em razão, sobretudo, dos efeitos negativos do pós-Segunda Guerra Mundial –, sendo trazida para nosso ordenamento como meio excepcional de intervenção na economia do país. Em outras palavras, caso a conjuntura econômica estivesse passando por uma situação de extrema gravidade, a ponto de exigir medidas imediatas de **enxugamento do poder aquisitivo da população**, para reduzir o consumo e evitar a alta de preços, o empréstimo compulsório, com fulcro no art. 15, III, do CTN, viria a calhar. Seria a forma mais "democrática" – quiçá, "participativa" – de combater a inflação... Será?

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em janeiro de 2008: *"Os empréstimos compulsórios podem ser criados por lei complementar com a finalidade de enxugamento da moeda em circulação na economia, desde que sejam restituídos no prazo de dois anos".*

Importante: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO, em 2006.

Um exemplo emblemático desse tipo de exação se deu com o Empréstimo Compulsório sobre a Aquisição de Veículos e Consumo de Combustíveis (DL n. 2.088/86), considerado inconstitucional no RE 121.336/CE (Pleno), de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, com julgamento em 11-10-1990. Insta frisar, todavia, que, antes mesmo desse julgamento, **o comando havia sido derrogado pela Constituição Federal de 1988**, que não o recepcionou[44], diferentemente do que fez com relação aos dois primeiros incisos.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008: *"A conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo não pode ensejar a cobrança de empréstimo compulsório pela União, tendo em vista que esse dispositivo do CTN não foi recepcionado pela Constituição Federal".*

Ad argumentandum, diga-se que, em 1990, com o Plano Collor (Lei n. 8.024/90), cogitou-se da existência de um disfarçado empréstimo compulsório, quando se retiveram as quantias depositadas em caderneta de poupança, a pretexto de conter a inflação. O

detalhe é que tal contexto, respaldado no inciso III do art. 15 do CTN, já não encontrava guarida no Texto Constitucional de 1988.

Diante do exposto, é inarredável concluir que "o tratamento constitucional dado aos empréstimos compulsórios, na CF/88, é ligeiramente distinto deste veiculado no CTN, e naturalmente sobre ele deve prevalecer"[45]. Dessa forma, caso o gravame, sendo instituído no Brasil, venha a se revestir da indumentária sugerida pelo inciso III do art. 15 do CTN, estará ele imantado de irremissível inconstitucionalidade[46]. Dir-se-ia, ademais, que o inciso III tem, nas palavras de Aliomar Baleeiro[47], um caráter puramente extrafiscal, como instrumento de combate à inflação, além de ser "de duvidosa cientificidade"[48].

Por derradeiro, temos visto que, hodiernamente, o pressuposto fático constante do inciso III é bem suprido com as contribuições sociais.

8 ANÁLISE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 148 DA CF

O parágrafo único do art. 148 da Carta Magna dita que a **aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada** à despesa que fundamentou sua instituição. Há total imperatividade no comando, não remanescendo qualquer **possibilidade de exceção**. Observe o dispositivo:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 2004: "*Baseado na Constituição Federal e na jurisprudência, em relação ao empréstimo compulsório, diz-se que os recursos arrecadados com sua cobrança têm aplicação vinculada à despesa que fundamentou sua instituição*".
> **Importante:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada no 135º Exame da OAB/SP, em 18-05-2008.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 15-12-2003: *"A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório poderá, em casos extraordinários, ser desvinculada da despesa que fundamentou sua instituição".*

Art. 148. (...)
Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009: *"Os recursos provenientes de empréstimo compulsório vinculam-se exclusivamente à despesa que fundamentou sua instituição".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, foi solicitado em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"Sobre o Sistema Constitucional Tributário, é possível afirmar que a aplicação dos recursos provenientes de*

empréstimo compulsório não será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição".
Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelas seguintes instituições: **(I)** FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009; **(II)** Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

Aliás, **"são características comuns aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais: possuem vinculação de receita"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008.

Portanto, não se admite a "tredestinação" (desvio da finalidade), que representa a malversação do dinheiro público, prática lamentavelmente presente na sistemática tributária do Brasil.

9 A DEVOLUÇÃO DO VALOR COMPULSORIAMENTE MUTUADO

Como é cediço, o traço distintivo do empréstimo compulsório, com relação às demais espécies tributárias, é a restituibilidade. Tal evidência sempre se mostrou clara neste tributo, a ponto de Pontes de Miranda[49] chamá-lo de "tributo com cláusula de restituição".

A propósito, Amílcar de Araújo Falcão[50] asseverava que "esses empréstimos compulsórios ou forçados são também chamados, com muito acerto aliás, de tributos restituíveis, refundable taxes, sweetened taxes".

O tributo desponta no contexto de simultaneidade de deveres: um, para o contribuinte, quanto ao dever de pagar; outro, para o Fisco, no tocante à devolução da quantia paga. De fato, "o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporários nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada"[51].

Dessa forma, "o aspecto estrutural mais significativo é o de consistir em uma prestação pecuniária restituível"[52]. Enquanto os impostos, por exemplo, são efetiva receita, os empréstimos compulsórios implicam a obrigação de o Estado proceder à respectiva devolução do valor arrecadado[53].

Vale dizer que a hipótese de incidência do gravame deve prever, com clareza meridiana, o retorno patrimonial ao particular-contribuinte da quantia mutuada, em dinheiro, com todos os acréscimos hábeis a recompor o valor original ofertado, sob pena de descaracterizar a essência da exação, maculando-a de inconstitucionalidade[54].

Observe as ementas, no STF, indicando o entendimento do Pretório Excelso:

> **EMENTA:** EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. (DL. 2.288/86, ART. 10): INCIDÊNCIA NA AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEIS DE PASSEIO, COM RESGATE EM QUOTAS DO FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO: INCONSTITUCIONALIDADE. (...) a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do Código Tributário Nacional, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. (...) (RE 121.336/CE, Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 11-10-1990)

> EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO ALUSIVO À

AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. Decreto-Lei n. 2.288/86 mostra-se inconstitucional, tendo em conta a forma de devolução – **quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento** – ao invés de operar-se na mesma espécie em que recolhido. Precedente: RE n. 121.336-CE. (RE 175.385/SC, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 1º-12-1994)

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 2004: "*Baseado na Constituição Federal e na jurisprudência, em relação ao empréstimo compulsório, diz-se que a sua restituição pode ser feita através de quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento ou outros títulos, conforme decidido pelo STF*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: "*Segundo o STF, o ressarcimento dos empréstimos compulsórios deve ser feito através da entrega de títulos da dívida ao contribuinte, constando destes a previsão de atualização monetária*".

Para José Eduardo Soares de Melo, os empréstimos compulsórios (art. 148) serão confiscatórios quando houver disparidade entre os valores entregues provisoriamente aos cofres públicos, para atender aos pressupostos fáticos – despesas extraordinárias e investimento público –, e o montante a ser devolvido, no caso, inferior ao mutuado[55]. Para o estimado professor[56], o elemento "restituível", próprio da exação, "deve estabelecer, de modo específico e exaustivo, as condições de restituição do valor mutuado (ainda que coativamente), de modo a se recompor o patrimônio do contribuinte em sua situação original (anterior à ocorrência do empréstimo)".

Por fim, a temática da restituibilidade transborda para uma instigante discussão: a possibilidade de sanções pelo descumprimento do dever de restituir.

Há quem afirme que a sanção possível será apenas a "cessação do pagamento do empréstimo, quando ainda exigível, e a devolução do que já houver sido pago, antes mesmo do prazo de restituição previsto na norma instituidora"[57].

De outra banda, argumenta-se na possibilidade de responsabilização administrativa, civil e criminal dos administradores de recursos provenientes do empréstimo compulsório, independentemente da validade da imposição tributária, que não deve ser afetada pelo desvio de recursos[58]. Nesse sentido, observe as palavras de Alfredo Augusto Becker[59]:

> "A natureza jurídica do tributo (e o dever jurídico-tributário) não depende da destinação financeira ou extrafiscal que o sujeito ativo da relação jurídica tributária vier a dar ao dinheiro (...). Nenhuma influência exerce sobre a natureza jurídica do tributo ter uma destinação determinada: ser ou não ser, mais tarde, devolvido ao próprio e mesmo contribuinte, em dinheiro, em títulos ou em serviços. Nada disto desnatura o tributo que continuará sendo, juridicamente, tributo, até mesmo se o Estado lhe der uma utilização privada (não estatal) e esta utilização privada estiver predeterminada por regra jurídica"[60].

Na mesma trilha de Becker, seguiram Rubens Gomes de Sousa[61], Aliomar Baleeiro[62] e Amílcar de Araújo Falcão[63].

A nosso ver, deve prevalecer o entendimento do eminente Ministro Carlos Velloso, no Recurso Extraordinário n. 183.906-6/SP (Pleno), com julgamento em 4 de outubro de 2000, quando, acatando a simetria da tese da "vinculação da destinação específica ao fato gerador" das contribuições com a tese da "ilegitimidade tributária da sua tredestinação", como imperativo do "controle de proporcionalidade", asseverou com propriedade:

> "Uma ressalva é preciso ser feita. É que, caso há, no sistema tributário brasileiro, em que a destinação do tributo diz

com a legitimidade deste e, por isso, não ocorrendo a destinação do mesmo, surge para o contribuinte o direito de não o pagar. Refiro-me às contribuições parafiscais-sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – art. 149, CF – e aos empréstimos compulsórios (art. 148, CF)". (Grifo nosso)

Com efeito, se não se cumpre a destinação para a qual o tributo tenha sido criado, a essência do gravame é alcançada de modo indelével pela inconstitucionalidade.

Se os empréstimos compulsórios – e as contribuições, às quais chegaremos no próximo capítulo – não forem ab initio afetados ao ente político que exerce a finalística atividade pública, especial e constitucionalmente prevista, e para cujo exercício foram eles criados, e, se a fortiori, não se pode assegurar o emprego da arrecadação do tributo nessa finalidade predeterminada, então, serão inexoravelmente imantados de inconstitucionalidade

Nesse sentido, leciona Misabel Abreu Machado Derzi[64]:

"A Constituição de 1988, pela primeira vez, cria tributos finalisticamente afetados, que são as contribuições e os empréstimos compulsórios, dando à destinação que lhe é própria relevância não apenas do ponto de vista do Direito Financeiro ou Administrativo, mas igualmente de Direito Tributário".

E acrescenta a eminente tributarista:

"O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins, constitucionalmente admitidos; igualmente poderá reclamar a repetição do tributo pago, se apesar de lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados. É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a consequente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada, a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar". (Grifos nossos)

A esse propósito, impende transcrever as lúcidas palavras de José Marcos Domingues de Oliveira[65]:

"E se o desvio de finalidade pode ensejar a nulidade do imposto (porque a afetação deste é constitucionalmente proibida), deve-se entender, pela mesma razão, que o desvio de finalidade das contribuições e dos empréstimos compulsórios, cuja afetação é determinada na Constituição, torna-os ilegítimos desde a sua instituição. Isto se pode explicar também pela 'natureza justificadora' que a destinação específica (finalidade) exerce sobre os fatos geradores desses tributos".

A corroborar o entendimento acima, impende destacar as palavras de Werther Botelho Spagnol[66], segundo o qual "em caso de não atendimento da finalidade do tributo, a devolução dos valores arrecadados torna-se obrigatória". E prossegue o autor[67]:

"(...) Em sendo assim, não há que se falar em mero interesse do contribuinte na concreta aplicação dos recursos, mas em direito subjetivo à repetição dos valores pagos, uma vez que a Constituição só autoriza a exigência de uma contribuição em atenção a um objetivo específico".

Nessa medida, entendemos que o desvio de finalidade gera efeito tríplice: a suspensão do pagamento, o direito à restituição e a responsabilização do agente público.

1 V. MARQUES, Márcio Severo. Empréstimo compulsório na Constituição Federal. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 65, 1994, pp. 182-199 (p. 191).

2 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 5. ed. Belém: Cejup, 1997, v. 2, p. 99.

3 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 259.

4 V. LENZ, Carlos Eduardo Thompson Flores. Empréstimo compulsório e princípio da anterioridade. Revista de Direito Tributário, v. 11, n. 40, abr./jun. 1987, pp. 149-157 (pp. 150-151).

5 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 426.

6 V. COSTA, Alcides Jorge. Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 70, out./dez. 1962, p. 5.

7 V. FALCÃO, Amílcar. Conceito e espécies de empréstimo compulsório. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, n. 14, out./dez. 1970, pp. 38-46 (p. 39).

8 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 426.

9 V. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, pp. 395-396.

10 V. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda 1/69. 2. ed. São Paulo: RT, 1970, t. II, p. 383.

11 V. BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 471-472.

12 V. ATALIBA, Geraldo. Empréstimos públicos e seu regime jurídico. São Paulo: RT, 1973, pp. 68-69.

13 V. SOUSA, Rubens Gomes et al. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: RT, 1975, p. 163.

14 V. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 122.

15 Na mesma direção: v. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 425; v. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 32-33; v. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 557-558; v. PONTES DE MIRANDA, apud BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 665; v. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 86; v. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., pp. 258-259; v. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 128; v. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., pp. 125-126; e tantos outros.

16 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., pp. 557-558.

17 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 85.

18 Idem.

19 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 425; v. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 51.

20 FALCÃO, Amílcar. Conceito e espécies de empréstimo compulsório, p. 39.

21 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., pp. 122-128.

22 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 33.

23 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 371.

24 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 86.

25 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 51.

26 V. DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 88.

27 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 147.

28 Idem.

29 Idem.

30 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 32.

31 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 122; v. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 146.

32 LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 146.

33 Ibidem, p. 145.

34 V. DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 88.

35 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 51.

36 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 32.

37 Idem.

38 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 123.

39 FANUCCHI, Fábio; MARTINS, Rogério V. Gandra Martins (atual.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1, p. 145.

40 V. DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 90; v. FANUCCHI, Fábio; MARTINS, Rogério V. Gandra Martins (atual.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 1, p. 144.

41 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 51.

42 V. AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. Revista de Direito Tributário, n. 55, São Paulo: RT, 1991, pp. 239-296 (p. 265).

43 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 60.

44 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 259.

45 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional, p. 137.

46 V. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 144.

47 V. BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 185.

48 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 425.

49 PONTES DE MIRANDA, apud BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar, 7. ed., p. 1666.

50 FALCÃO, Amílcar. Conceito e espécies de empréstimo compulsório, p. 39.

51 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 50.

52 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 425.

53 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 61.

54 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 87.

55 Ibidem, p. 35.

56 Ibidem, p. 86.

57 V. DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 90.

58 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário, p. 121.

59 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 2. ed., pp. 260 e 358.

60 Idem.

61 SOUSA, Rubens Gomes de. Comentários à Constituição de 1946. 3. ed. Rio de Janeiro, 1960, v. II, pp. 93-95.

62 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro, 2006, pp. 670-371, n. 5.

63 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Introdução ao direito tributário. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 1959, p. 151.

64 DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas atualizadoras de Limitações constitucionais ao poder de tributar, de Aliomar Baleeiro. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 598-599.

65 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuição provisória sobre movimentação financeira – capacidade contributiva e outros questionamentos. In: Contribuições sociais – problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). São Paulo: Dialética, 1999, p. 164.

66 SPAGNOL, Werther Botelho. Da tributação e sua destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 88.

67 Ibidem, p. 89.

19

CONTRIBUIÇÕES

1 A FEIÇÃO TRIBUTÁRIA

A natureza jurídica das contribuições sempre gerou grande divergência na doutrina, que oscilava entre a adoção da feição tributária e seu repúdio.

Com o advento da Carta Magna de 1988, o legislador constitucional definiu a competência para a instituição das contribuições, no Capítulo I do Título VI, que trata do sistema tributário nacional, fulminando as dúvidas quanto à sua natureza tributária. Dessa forma, à luz do texto constitucional hodierno, parece inafastável a **fisionomia tributária desta exação**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"O Sistema Tributário Nacional considera que a contribuição previdenciária não tem natureza tributária e que a contribuição social de intervenção no domínio econômico tem natureza tributária".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Defensor Público do Estado de Minas Gerais, em 2009: *"As contribuições de seguridade social têm natureza jurídica de tributo".*

Entretanto, permanecia o dissenso em relação à identificação da espécie de tributo à qual pertenciam as contribuições, havendo aqueles, como Ruy Barbosa Nogueira e Aliomar Baleeiro, que atrelavam as contribuições, por eles chamadas de "parafiscais", a tributos que oscilavam entre as taxas e os impostos, não sendo propriamente uma espécie autônoma; outros, como Hugo de Brito Machado, preconizavam que as contribuições possuíam especificidade e características próprias, de tal ordem que, na verdade, constituíam-se uma espécie distinta e autônoma de tributo.

É fato curioso notar que o legislador constituinte, na parte final do § 6º do art. 150, referiu-se ao binômio "tributo **ou** contribuição", deixando transparecer uma possível incomunicabilidade entre os institutos jurídicos e uma distinção, propriamente dita, entre eles. Com a devida vênia, pensamos tratar-se de imprecisão técnica, veiculadora de uma inadvertida dicotomia conceitual, a que todos – o legislador, inclusive – não deixam de estar sujeitos. Como bem ensina Kiyoshi Harada[1], o legislador constituinte não é um sacerdote do Direito, mas um homem comum do povo.

Conforme se estudou em capítulo precedente, entende-se que subsistem no sistema tributário doméstico, à luz da teoria pentapartite, 5 (cinco) inconfundíveis espécies tributárias. Esse é o entendimento que tem prevalecido na doutrina e no STF, que separam os tributos em: **(I)** impostos (art. 145, I, CF c/c art. 16 do CTN); **(II)** taxas (art. 145, II, CF c/c arts. 77 e 78 do CTN); **(III)** contribuições de melhoria (art. 145, III, CF c/c arts. 81 e 82 do CTN); **(IV)** empréstimos compulsórios (art. 148, CF); **(V)** contribuições (art. 149, CF).

Frise-se que o STF (e.g., no RE 562.276/Rep. Geral, rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, j. 03-11-2010) vem reafirmando inexistir dúvida quanto à submissão das contribuições (no caso, contribuições de seguridade social) – exatamente por terem natureza tributária – às normas gerais de direito tributário, as quais são reservadas à lei complementar (art. 146, III, "b", da CF).

A nosso ver, a associação da contribuição à figura do "imposto" parece não ser adequada, porquanto este "apoia-se no poder de império (o casus necessitatis)"[2], e as contribuições adstringem-se à solidariedade em relação aos integrantes de um grupo social ou econômico, **na busca de uma dada finalidade**. Com efeito, "as contribuições se distinguem uma das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam"[3]. E prossegue o eminente autor[4], em outra passagem de seu festejado Curso:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 15-12-2003: *"A contribuição social tem caráter genérico, em razão de sua destinação incerta, sem finalidade predeterminada"*.

"É a circunstância de as contribuições terem destinação específica que as diferencia dos impostos, enquadrando-as, pois, como tributos afetados à execução de uma atividade estatal ou paraestatal específica, que pode aproveitar ou não ao contribuinte (...)". (Grifo nosso)

Aliás, "são características comuns aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais: possuem vinculação de receita".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008.

Nos impostos, "basta a ocorrência do fato para nascer a obrigação tributária, ao passo que nas contribuições a obrigação só nasce se verificados, concomitantemente, o benefício e o fato descrito na norma. É por essa razão que encontramos várias contribuições no direito positivo com descrição abstrata de fatos idênticos aos previstos em normas instituidoras de impostos"[5].

Ricardo Lobo Torres[6], referindo-se ao fato imponível dessas exações, assevera que "o fato gerador pode consistir no recebimento do salário em folha de pagamento (contribuição previdenciária), no faturamento ou no ingresso de receita (COFINS), no lucro líquido (CSLL), na movimentação financeira (CPMF), na importação (COFINS-Importação) etc. Essa proximidade com o imposto abriu no direito brasileiro o caminho para a criação de contribuições sociais anômalas (COFINS, CSLL, CPMF), que substancialmente são 'impostos com destinação especial'".

Da mesma forma, a contribuição **não pode ser considerada "taxa"**, por não

remunerar serviços cobrados ou disponibilizados aos contribuintes. De fato, havendo referibilidade direta entre a atividade estatal e o sujeito passivo, ter-se-á taxa; se a referibilidade for indireta, sendo desenvolvida para o atendimento do interesse geral, porém deflagrando um especial benefício a uma pessoa ou grupo de pessoas, ter-se-á a contribuição[7].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO, em 2006: *"As contribuições de intervenção no domínio econômico têm por fato gerador o exercício potencial do poder de polícia".*

Por fim, a contribuição **não pode ser considerada "contribuição de melhoria"**, uma vez que inexiste a valorização de imóvel ocasionada pela execução de obra pública em sua proximidade.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001: *"As contribuições sociais decorrem da realização de obras públicas que promovam a valorização imobiliária privada".*

É fato induvidoso que a destinação ou finalidade do produto da arrecadação dos tributos é irrelevante para a qualificação da espécie tributária ou de sua natureza jurídica específica – se imposto, taxa ou contribuição de melhoria –, consoante o comando inserto no **art. 4º, I e II, CTN**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"A norma tributária deve ser interpretada por sua própria orientação e por princípios gerais de Direito. Em face disso, é possível afirmar que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação e, para qualificá-la, são relevantes a denominação e demais características formais adotadas pela lei".*
> **Observação:** item semelhante, desafiando o teor do "art. 4º do CTN", foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Olinda/PE, em 2008.

A esse respeito, Hamilton Dias de Souza preleciona:

> "No fundo, entretanto, o fato gerador das contribuições tem uma configuração toda especial, pois não é, como nos impostos, condição necessária e suficiente ao surgimento da obrigação, por supor a existência de um especial interesse (benefício) do sujeito passivo em certa atividade estatal. Assim, o pressuposto ou causa da obrigação é esse benefício, embora se tome como parâmetro, referencial ou fato de exteriorização, algo que ocorre no mundo fenomênico, semelhantemente aos impostos"[8]. (Grifos nossos)

Não é à toa, ainda na mesma toada, que Miguel Reale[9], discorrendo sobre o fato imponível das contribuições, em precisas palavras, assevera que "o fato gerador não atua como mera causa da exação, como acontece com os impostos, mas sim como causa qualificada pela finalidade que lhe é inerente".

No campo das contribuições, todavia, a finalidade traduz-se em "natureza justificadora", que a destinação específica exerce sobre os fatos imponíveis da afetada exação. Em todas as contribuições, nota-se que a "referência feita é à atividade estatal que provoca um especial benefício para um indivíduo ou grupo de indivíduos, não ao fato

gerador”[10].

Como bem assevera Luciano Amaro[11], “a busca da determinação da natureza específica do tributo à vista do fato gerador não permite, no rigor da sistematização procedida pelo Código, enquadrar todas as figuras tributárias naquela lista tríplice”.

Daí se falar que **“as espécies tributárias se distinguem, originariamente, a partir de seu fato gerador. Todavia, com o advento das contribuições de mesmo fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o texto constitucional inaugurou um novo critério de distinção, de natureza jurídica específica, para os impostos e as contribuições sociais”**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas da União, em março de 2007.

Parafraseando Aires Barreto[12], a hipótese de incidência das contribuições traduzir-se-á em uma “atuação estatal obliquamente vinculada ao contribuinte”, em um contexto inexorável de vinculação estrita de suas receitas.

Posto isso, **“o que caracteriza as contribuições especiais é que o produto de suas arrecadações deve ser carreado para financiar atividades de interesse público, beneficiando certo grupo, e direta ou indiretamente o contribuinte”**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para os cargos de Agente Tributário Esta-dual, Auxiliar Tributário Esta-dual e Arrecadador Tributário Estadual/PI, em 23-12-2001.

O estudo das contribuições demanda a análise do art. 149 da CF, segundo o qual, no plano competencial, destacam-se:

a) contribuições federais, de competência exclusiva da **União** (art. 149, caput, CF);

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *“Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de atuação nas respectivas áreas”.*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Escola Judicial “Desembargador Edésio Fernandes” (EJEF – TJ/MG), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Minas Gerais, em 2008.

b) contribuições estaduais e municipais, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 149, § 1º, CF);

c) contribuições municipais, de competência dos Municípios e Distrito Federal (art. 149-A, CF).

Memorize os dispositivos constitucionais:

Art. 149. **Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (Grifo nosso)

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Secretaria Municipal da Administração – São Paulo/SP, para os cargos de Procurador do Município e Procurador do Instituto de Previdência Municipal, em 11-03-2000: *"A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001: *"A instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, inclui-se na competência impositiva da União".*

1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União (...). (Grifo nosso)

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. (Grifo nosso)

2 AS CONTRIBUIÇÕES E OS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

As contribuições, como espécies autônomas de tributo, avocam-se-lhes, normalmente, os princípios constitucionais tributários em geral, a saber, os princípios da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, entre outros. O próprio caput do art. 149 do texto constitucional faz textual menção aos postulados quando condiciona a exação à observância do "disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III". Há, todavia, peculiaridades relevantes no cotejo com os princípios em espécie. Veja algumas:

a) Princípio da legalidade tributária: as contribuições devem ser instituídas, como regra, por **lei ordinária**. Em termos práticos, **"diante da majoração da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas por meio de 'decreto presidencial', para que tenha eficácia no mesmo exercício financeiro da sua aplicação, será possível afirmar que tal majoração é inconstitucional, pois depende de lei, ainda que tenha eficácia do mesmo exercício financeiro ao da sua aplicação"**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"São características comuns aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais: só podem ser instituídos por lei complementar".*

Observação: item semelhante, versando sobre a lei complementar em CIDEs, foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009.

A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz de Direito/RR, em março de 2008.

A ressalva existe para a contribuição residual da seguridade social, isto é, aquela que incide sobre uma base imponível nova, diferente das discriminadas nos

incisos I ao IV do art. 195 da CF. Sua instituição ocorre no âmbito da competência tributária residual – à semelhança dos impostos (art. 154, I, CF) –, e avoca a lei complementar, o que a torna incompatível, ipso facto, com a medida provisória (art. 62, § 1º, III, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 173º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2000: *"De acordo com a Constituição Federal está reservado à lei complementar instituir contribuições sociais de intervenção no domínio eco-nômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de intervenção da União nas referidas áreas"*.

Sob outro enfoque, insta frisar que as contribuições, na esteira do posicionamento adotado pelo STF (RE 138.284/CE e RE 157.482/ES), estão sujeitas à lei complementar de normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, "b", CF), isto é, às próprias disposições do CTN afetas a temas como obrigação, lançamento, crédito, decadência e prescrição. Frise-se que o art. 146, III, "a", CF condiciona os impostos, com exclusivismo, à lei complementar definidora de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. A contrario sensu, afirma-se que as contribuições não dependem de lei complementar para a definição destes elementos fundantes – **fatos geradores, bases de cálculo** e contribuintes –, podendo tais matérias estarem adstritas à lei ordinária.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal da 5ª Região, em 05-082007: *"A Constituição Federal preceitua que apenas lei complementar pode dispor sobre a hipótese de incidência e a base imponível das contribuições de intervenção no domínio econômico"*.

Insta mencionar que a CIDE-Combustível apresenta-se como uma ressalva à legalidade tributária, no tocante à redução e ao restabelecimento de alíquotas, conforme se nota no art. 177, § 4º, I, "b", da CF.

Acresça-se, no âmbito da legalidade, em cotejo com as contribuições, que **"a lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realiza o fato gerador presumido"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/AM, em 18-09-2005.

b) Princípio da anterioridade tributária: todas as contribuições (v.g., CIDEs, Contribuições Corporativas, Contribuições Sociais Gerais e outras) devem respeitar os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, "b" e "c", CF, respectivamente). Observe a ementa:

> **EMENTA:** AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPUGNAÇÃO DE ARTIGOS E DE EXPRESSÕES CONTIDAS NA LC N. 110/2001. PEDIDO DE LIMINAR. A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se

enquadram na subespécie "contribuições sociais gerais" que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna (...). (ADI-MC 2.556/DF, Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 09-10-2002) (Grifo nosso)

Há, todavia, ressalvas importantes: **(I)** CIDE-Combustível, que foge à regra da anterioridade anual (art. 177, § 4º, I, "b", CF), no concernente à redução e ao restabelecimento de alíquotas, e **(II)** as contribuições da seguridade social, que devem respeitar um período especial de noventa dias (anterioridade mitigada ou noventena), consoante o art. 195, § 6º, da CF.

c) Princípio da capacidade contributiva: o art. 145, § 1º, CF associa o postulado, textual e exclusivamente, a impostos, embora se saiba que, outrora, a Constituição Federal de 1946 tenha atrelado o comando a "tributos", diferentemente da atual previsão constitucional.

É induvidoso, todavia, que se pode unir o princípio em comento a outros tributos, e.g., às contribuições para a seguridade social – no caso de diferenciação de alíquota em função de atividade econômica, utilização de mão de obra ou porte da empresa. Veja o dispositivo:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> (...)
>
> § 9º. As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de **trabalho**.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o 134º Exame de Ordem de São Paulo, em 27-01-2008: "*As contribuições sociais cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma do art. 195, I, da Constituição Federal (sobre a folha de salários, a receita ou o faturamento de pessoas jurídicas), que trata da folha de salários, receita ou faturamento e lucro podem ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou utilização intensiva de mão-de-obra*".
Importante: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003.

O mesmo raciocínio, conforme se estudou em capítulo precedente, estende-se às taxas, segundo entendimento do STF.

d) Princípio da Vedação ao Confisco: no campo das contribuições, a noção de confisco despontará quando houver desproporção entre o vulto da exação e a atuação do Estado, ou, igualmente, quando inexistir a atuação estatal. Com efeito, se a contribuição é tributo que enfatiza a noção de benefício, sendo este o elemento natural e indispensável ao tributo, a correspondência entre o valor pago e a finalidade a ser perseguida é lógica e essencial.

Para Ives Gandra da Silva Martins[13], "as contribuições especiais não podem ser cobradas, por sua vinculação, além dos custos necessários aos serviços e finalidades a que se destinam".

Nessa medida, nota-se o convívio das contribuições com os princípios constitucionais

tributários, sem embargo de inúmeras outras intercorrências que avocam os efeitos dos demais postulados tributários.

3 O CONCEITO DE CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS OU ESPECIAIS

As contribuições são tributos destinados ao financiamento de gastos específicos, sobrevindo no contexto de intervenção do Estado no campo social e econômico, sempre no cumprimento dos ditames da política de governo.

O art. 149, caput, CF associa as contribuições, de modo explícito, a "instrumentos de ação nas respectivas áreas". Desse modo, infere-se que as contribuições estão inseridas no **plano fático que lhe é imanentemente peculiar e naturalmente próprio** – o da parafiscalidade.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para o cargo de Juiz Federal da 4ª Região: *"Além das contribuições sociais, existem determinadas taxas que habitam o universo da parafiscalidade".*

> "Parafiscal quer dizer 'ao lado do fiscal'[14], algo que anda paralelamente com o Estado. Traduz-se na entidade que se mostra como um 'quase-Estado', uma 'extensão' do Estado"[15].

Os tributos, como regra, são instituídos, arrecadados e fiscalizados pela mesma entidade impositora. Todavia, no bojo da parafiscalidade, despontam as contribuições parafiscais, cuja instituição é realizada por uma pessoa política – geralmente a União –, e as atividades de arrecadação e fiscalização, pelo ente parafiscal ou parafisco. Na trilha da melhor terminologia, dir-se-ia que o poder político e legiferante de instituição do gravame é conhecido por competência tributária – uma atividade indelegável. De outra banda, o poder administrativo de arrecadação e fiscalização da contribuição parafiscal recebe o nome de capacidade tributária ativa – um mister delegável (ver arts. 7º e seguintes do CTN).

A contribuição parafiscal é tributo devido a entidades paraestatais, em razão de atividades especiais por elas desempenhadas. Atribui-se, assim, a titularidade delas a tais órgãos da administração descentralizada, diversos daqueles entes que detêm o poder de as instituir, com o fim de arrecadá-las em benefício próprio. Para Ricardo Lobo Torres[16], "é a arrecadação do Parafisco, isto é, dos órgãos paraestatais incumbidos de prestar serviços paralelos aos da Administração, através de orçamento especial, que convive com o orçamento fiscal (art. 165, § 5º, CF)". Com efeito, "as exações parafiscais são contribuições cobradas por autarquias, órgãos paraestatais de controle da economia, profissionais ou sociais, para custear seu financiamento autônomo"[17].

Na lição de Ruy Barbosa Nogueira[18], "as funções desses órgãos são funções estatais descentralizadas ou de interesse público, e essas arrecadações são as chamadas 'finanças paralelas' porque via de regra não são recolhidas ao tesouro público, não entram para o orçamento do Estado".

Frise-se que a parafiscalidade tem uma lógica histórica associada à descentralização administrativa que se verificou no mundo, especialmente a partir dos anos 30 e intensamente após a 2ª Guerra Mundial. A terminologia contribuições parafiscais surge

exatamente em razão de serem instituídas quando motivadas por intervenções no domínio econômico, bem como no interesse das categorias profissionais, e até mesmo no plano da seguridade social[19].

A esse propósito, José Marcos Domingues de Oliveira[20] ressalta que "a criação de entidades 'paraestatais', com 'personalidade jurídica própria', gravitando embora em torno do Estado (Administração Indireta), e assumindo funções das quais a Administração Direta não dava conta, fez surgir a necessidade de novas receitas 'paralelas' ao orçamento fiscal (daí 'parafiscais') que financiassem (com a 'finalidade' de financiar) as correspectivas despesas, assim, descentralizadas".

Gilberto de Ulhôa Canto[21] nos relata que "no Brasil (...) quase todos os autores que versaram o tema antes da Constituição Federal de 1988, concluíram que, sob a estrutura constitucional tributária brasileira, as contribuições parafiscais sociais, corporativas e econômicas participavam da natureza de tributos com destinação específica do produto da respectiva arrecadação".

A bem da verdade, as contribuições desfrutam de inúmeros qualificativos na doutrina: uns a chamam de "parafiscais"; outros, "especiais". Há, também, quem as denomine "sociais". Urge mencionar que o nome que se atribui ao instituto, por maior que seja o rigor terminológico adotado, não desfruta de tanta relevância quanto se imagina. Parafraseando Geraldo Ataliba, "os institutos jurídicos são aquilo que sua essência jurídica revela"[22]. "Na verdade, entretanto, a correta classificação da figura de que se cuida depende do trato que lhe é dado pelo Direito Positivo"[23].

Enalteça-se, entretanto, que as contribuições, na atualidade, revestem-se de características sobremodo peculiares, o que dificulta o enquadramento preciso na rubrica "parafiscais".

A esse propósito, Ives Gandra da Silva Martins[24] assevera que "as contribuições sociais (...) não se encontram mais na parafiscalidade, isto é, à margem do sistema, mas a ele agregadas".

Daí se adotar, em certos casos, com maior precisão, o qualificativo terminológico "especiais", que avoca uma abrangência mais **expressiva**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: *"Todas as contribuições relacionadas na Constituição Federal são denominadas 'contribuições parafiscais', porque ocorre o fenômeno denominado 'parafiscalidade'".*

Nesta obra, à guisa de esclarecimento, conquanto admitamos que a terminologia "parafiscais" esteja em franco desuso, preferimos mantê-la, aqui e alhures, ao lado do termo "especiais", ou mesmo utilizar a expressão genérica "contribuições", o que nos parece mais apropriado.

Vamos, agora, detalhar o art. 149, caput, CF:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observando o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (Grifos nossos)

Como se nota, o preceptivo discrimina as seguintes **contribuições federais:** **(I)**

contribuições sociais; **(II)** contribuições de intervenção no domínio econômico; e **(III)** contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/AM, em 18-092005: "*O texto constitucional fixa que compete exclusivamente à União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais ou econômicas e sociais*".

Como se nota, trata-se de competência exclusiva da União, e não competência dita **"concorrente"**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região no XII Concurso para o cargo de Juiz Federal da 4ª Região: *"A instituição das contribuições sociais é de competência concorrente, suprindo os Estados aquilo que não for objeto da legislação federal"*.

Passemos, então, ao detalhamento dessas três espécies de contribuições, em ordem assim sugerida:

1º Estudo das Contribuições de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas;

2º Estudo das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico;

3º Estudo das Contribuições **Sociais**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público/SP, em novembro de 2006: *"A Constituição Federal traz expressa no seu texto a previsão de contribuição, que por certo tem natureza tributária, obedece ao regime jurídico-tributário e possui uma única modalidade que é a contribuição social"*.

4 ESTUDO DAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS

As contribuições de interesse das categorias profissionais (dos trabalhadores) ou econômicas (dos empregadores, v.g., do Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores – Sindipeças), também chamadas de contribuições profissionais ou corporativas, são de **competência exclusiva da União**, apresentando-se, sempre, ipso facto, como tributos federais. Ademais, obedecem aos princípios constitucionais tributários, sem qualquer ressalva.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acaplam, para o cargo de Defensor Público da Prefeitura de São Tomé/RN, em 09-09-2007: *"Quanto às disposições Constitucionais sobre as contribuições, é possível afirmar que as contribuições das categorias profissionais ou econômicas devem ser instituídas pelos Estados da Federação, respeitando-se os limites territoriais de cada um"*.
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fapese/SE, para o cargo de Advogado do Conselho Regional de Medicina do Estado de Sergipe (Cremese), em 26-092004: *"No que se refere às 'contribuições especiais', é possível afirmar que as de interesse das categorias profissionais ou econômicas cabem à União, aos Estados Federados e aos Municípios"*.

Para Luciano Amaro[25], "a União disciplina por lei a atuação dessas entidades,

conferindo-lhes, para que tenham suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas".

Há dois bons exemplos deste tributo: **(I)** a **Contribuição-anuidade** e **(II)** a **Contribuição sindical**.

4.1 Contribuição-anuidade

Visa prover de recursos **(anuidades)** os órgãos controladores e fiscalizadores das profissões, isto é, os Conselhos Regionais de Fiscalização (CREA, CRM, CRC, CRE, entre outros), cujas atividades são legalmente reputadas como de interesse público. Tais órgãos ou parafiscos são, geralmente, pessoas jurídicas de direito público (autarquias), que se colocam como sujeitos ativos (art. 119, CTN) de uma relevante contribuição profissional ou corporativa.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Defensor Público do Estado de Minas Gerais, em 2009: *"O valor da anuidade recolhida aos Conselhos de Medicina tem a natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)".*

4.2 Contribuição sindical

Para o STF, a contribuição sindical é modalidade de contribuição parafiscal (ou especial), na subespécie "corporativa ou profissional" – um tributo federal, de competência exclusiva da União –, que tem, vulgarmente, recebido o impróprio nome de "imposto sindical". Observe o julgado:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. (...) A contribuição é espécie tributária distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse de categoria profissional (CF/67, art. 21, § 2º, I; CF/88, art. 149), assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88. II. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 129.930/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 07-05-1991) (Grifo nosso)

A contribuição sindical possui inafastável feição tributária e, sujeitando-se às normas gerais de direito tributário, torna-se obrigatória a todos os trabalhadores celetistas, integrantes da categoria, sindicalizados ou não. Naturalmente, não se estende àqueles vinculados a regimes próprios de previdência, como os servidores públicos.

Observe os arts. 578 e 579 da CLT:

> Art. 578. As contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo. (Grifo nosso)
>
> Art. 579. A contribuição sindical é devida por todos aqueles que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do Sindicato representativo da mesma categoria ou profissão, ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591. (Grifo nosso)

Assim, tais trabalhadores devem arcar com o pagamento do montante equivalente à importância de um dia de trabalho, consoante o inciso I do art. 580, CLT, segundo o qual "a contribuição sindical será recolhida, de uma só vez, anualmente, e consistirá na importância correspondente à remuneração de 1 (um) dia de trabalho, para os empregados, qualquer que seja a forma da referida remuneração".

Na condição de sujeito ativo, destaca-se o Ministério do Trabalho que, valendo-se de lançamento por homologação, impõe aos empregadores descontá-la de seus empregados e recolhê-la à Caixa Econômica Federal. Não perca de vista que o sindicato é mero destinatário do produto de arrecadação, não podendo ocupar o plano da sujeição ativa.

A contribuição sindical não se confunde com a **contribuição confederativa** (art. 8º, IV, parte inicial, da CF). Esta, também chamada de Contribuição de Assembleia, **é desprovida de natureza tributária** e, portanto, de compulsoriedade.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado, em 2006: "*A contribuição para custeio do sistema confederativo sindical tem natureza tributária*".
>
> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Escola de Serviço Público do Estado do Rio de Janeiro (FESP/RJ), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Resende/RJ, em 2007: *"Dentre as contribuições previstas no texto constitucional, a contribuição confederativa não possui natureza tributária"*.

A bem da verdade, a contribuição confederativa é exigida dos filiados à entidade sindical respectiva – dir-se-ia "é obrigatória a eles" –, para o exercício eficaz do direito de oposição. Este direito, aliás, é um ponto de relevo, cuja apreciação tem sido feita pelo STF. É que a obrigação de pagamento – defendida por alguns estudiosos – de contribuição confederativa imposta à totalidade da categoria, isto é, aos laboristas em geral, sem distinção entre filiados e não filiados, implica violação à garantia de liberdade de filiação sindical. A imposição indiscriminada do pagamento da contribuição fere o princípio da liberdade de associação e de sindicalização, expresso nos arts. 5º, inciso XX, e 8º, inciso V, da Constituição Federal, tornando passíveis de devolução os valores descontados ilegalmente.

Aliás, sobre o tema há o **Precedente Normativo n. 119 do TST**, segundo o qual as cláusulas de acordos, convenções coletivas ou sentenças normativas que obrigam trabalhadores não sindicalizados ao recolhimento da contribuição confederativa ofendem o direito de livre associação e sindicalização garantido pela Constituição Federal e, com base nele, alguns sindicatos têm sido acionados judicialmente para devolver valores descontados a este título e nessas condições.

O STF também endossa a restrição à compulsoriedade da exação. Observe os entendimentos jurisprudenciais:

> **EMENTA:** (...) Ambas as Turmas desta Corte (assim, nos RREE 178.927 e 198.092) têm entendido que a contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição Federal só é compulsória para os filiados do sindicato, por se tratar de encargo que, despido de caráter tributário, não sujeita senão os filiados de entidade de representação profissional (...). (RE 195.978-9-SP, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 22-04-1997) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** A contribuição confederativa instituída pela assembleia geral somente é devida por aqueles filiados ao sindicato da categoria. É inconstitucional a exigência da referida contribuição de quem a ele não é filiado (...). (RE 188.807-5-SP, 2ª T., rel. Min. Maurício Corrêa, j. 25-03-1997) (Grifo nosso)

Nesse sentido, faz-se mister mencionar a **Súmula n. 666 do STF**, segundo a qual "a contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao sindicato respectivo". Frise-se que os membros da organização sindical têm a

faculdade de não pagá-la, desligando-se do sindicato, caso lhes apraza, e, mesmo assim, podem se manter aptos ao exercício da atividade profissional ou econômica.

Por derradeiro, a indigitada contribuição confederativa é norma autoaplicável, uma vez que não está a depender de regulamentação por lei ordinária, tratando-se de exação sujeita apenas à deliberação da Assembleia Sindical, no exercício de seu poder autônomo. Nesse passo, tem sido hoje considerada a principal fonte de recursos das entidades sindicais, responsável pela manutenção de suas estruturas e dos benefícios repassados aos contribuintes, tais como: assistência jurídica, contábil, médica, cursos e outros.

Em termos conclusivos: a contribuição sindical detém natureza tributária, emana de lei e é devida por todos os trabalhadores, filiados ou não à organização sindical correspondente. A contribuição confederativa não detém natureza tributária, é fixada por Assembleia Geral e é exigida dos filiados ao respectivo sindicato para o custeio do sistema confederativo de representação sindical.

Na trilha da distinção acima apresentada, tem a jurisprudência caminhado. Em recente julgado, o STJ, afirmando que a Contribuição Sindical Rural é espécie de contribuição profissional, corroborou a distinção entre ela e a contribuição confederativa.

Observe a jurisprudência:

EMENTA: 1. A contribuição sindical rural é espécie de contribuição profissional (de natureza tributária) prevista no art. 149 da CF de 1988. 1.1) Essa contribuição foi instituída pelos arts. 578 e seguintes da CLT em c/c o DL n. 1.166/71; 1.2) A competência tributária para instituir essa contribuição é da União Federal, conforme determina o art. 146 da Constituição Federal; (...) Por possuir natureza tributária, a contribuição sindical rural passou a ser cobrada de todos os contribuintes definidos na lei que a institui, sem observância da obrigação de filiação ao sindicato, haja vista ela não se confundir com a contribuição sindical aprovada em assembleia geral, de natureza não tributária e de responsabilidade, apenas, dos que estão filiados ao sindicato; (...). (REsp 636.334/PR, 1ª T., STJ, rel. Min. José Delgado, j. 26-10-2004) (Grifos nossos)

O STF ratifica o traço distintivo:

EMENTA: A contribuição federativa prevista no art. 8º, IV, da CF/88 ("IV – a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;") distingue-se da contribuição sindical por não possuir natureza tributária (...) e, portanto, não tem caráter compulsório para os trabalhadores não filiados ao sindicato. Com base nesse entendimento, a Turma não conheceu de recursos extraordinários interpostos por diversos sindicatos que pretendiam cobrar a referida contribuição federativa de todos os membros das respectivas categorias. (RREE 198.092-SP, 170.439-MG, 193.972-SP, rel. Min. Carlos Velloso, 27-081996) (Grifos nossos)

À guisa de memorização, observe o recurso mnemônico:

A SINDICAL, TRIBUTO É;
CONFEDERATIVA, TRIBUTO NÃO É.

Veja, agora, um quadro sinótico, para recapitulação da matéria:

Contribuição Sindical	**Contribuição Confederativa**
Art. 8, IV, parte final, CF c/c art. 578 e ss., CLT	Art. 8, IV, parte inicial, CF
É tributo	Não é tributo
Compulsória	**Voluntária**
Obrigação ex lege	Obrigação ex voluntate

Deriva de lei	Deriva de contrato
Depende de ato do Poder Legislativo	Depende de ato da Assembleia Geral
Respeita os princípios constitucionais tributários	**Não respeita os princípios constitucionais tributários**
Exigível de todos os trabalhadores	Exigível dos trabalhadores sindicalizados
Observação: é tributo, uma contribuição parafiscal (ou especial),na subespécie "contribuição profissional" ("ou corporativa")	**Observação:** há a **Súmula n. 666** do STF, cujo teor corrobora a natureza não tributária desta exação

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"A contribuição confederativa sindical não tem caráter compulsório para os trabalhadores não filiados ao sindicato e não deve obediência ao princípio constitucional tributário da legalidade".*

4.3 Questões relevantes sobre as contribuições profissionais ou corporativas

Neste tópico, enfrentaremos questões de relevo para a temática das contribuições corporativas ou profissionais, por meio de "perguntas e respostas":

a) Há uma bitributação no confronto "Contribuição-Anuidade versus Contribuição Sindical"?
b) O que é a chamada "Contribuição assistencial"? Confunde-se com a Contribuição confederativa?
c) As Contribuições para os Serviços Sociais Autônomos (Sistema "S") são contribuições corporativas?
d) As Anuidades cobradas pela OAB são contribuições corporativas?

a) Há uma bitributação no confronto "contribuição-anuidade versus contribuição sindical"?

Interessante questão é a que tem sido posta diante da provável bitributação entre a contribuição profissional-sindical e a contribuição profissional-anuidade.

O Judiciário, mantendo posição vacilante sobre o debate, tem afirmado que os Conselhos Regionais de Fiscalização e os Sindicatos têm natureza e finalidade distintas, e, consequentemente, dessemelhantes são os fatos geradores das correspectivas contribuições profissionais, o que fulmina a tese da bitributação. Tal raciocínio lastreia-se na ideia de que aos Conselhos compete atuar como entes de fiscalização profissional, enquanto aos Sindicatos cabe a atuação sobre as relações e condições de trabalho, portanto, atividades intrinsicamente diferenciadas. Sob esse prisma, dessarte, são devidos os dois recolhimentos.

De outra banda, insta mencionar que há entendimento doutrinário divergente, segundo o qual estaria evidenciada a bitributação, uma vez que os fatos geradores seriam idênticos, e os tributos seriam pagos sob a mesma finalidade.

O debate, como se nota, é fértil. Acreditamos, todavia, que a tese da bitributação se mostra fragilizada, diante da clara existência de fatos geradores inconfundíveis.

b) O que é a chamada "contribuição assistencial"? Confunde-se com a contribuição confederativa?

As contribuições sindical e confederativa **não** se confundem com a **contribuição assistencial (ou desconto assistencial).** Esta é estabelecida em convenção coletiva de trabalho, com determinação de condições direcionadas aos integrantes da categoria profissional, sendo formalizada entre dois sindicatos convenentes (trabalhadores e empregadores) e, por vezes, estipulada nas sentenças normativas proferidas em dissídios coletivos.

Enquanto a contribuição confederativa serve para o custeio do sistema confederativo, a contribuição assistencial tem por finalidade custear os serviços assistenciais prestados pelo sindicato ou os decorrentes da negociação coletiva.

Frise-se que a contribuição confederativa é de atribuição exclusiva e incondicionada das assembleias sindicais, característica que afasta a possibilidade de ser inserida em convênio coletivo de trabalho. Ademais, é fato que contribuição confederativa não "absorveu" a contribuição assistencial, pois são distintas as suas finalidades, conquanto aglutinadas na alínea "b" do art. 548 da CLT.

> Art. 548. Constituem o patrimônio das associações sindicais:
> a) as contribuições devidas aos Sindicatos pelos que participem das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades, sob a denominação de contribuição sindical, pagas e arrecadadas na forma do Capítulo III deste Título; (Grifo nosso)
> b) as contribuições dos associados, na forma estabelecida nos estatutos ou pelas Assembleias Gerais; (Grifo nosso)

A propósito, é bom relembrar que a EC n. 45/2004 promoveu alterações substanciais no art. 114 da Constituição Federal, modificando as competências da Justiça do Trabalho. Disso decorreu que todas as ações, envolvendo Execuções Fiscais, promovidas por órgãos sindicais, passaram da Justiça Comum (Federal) para a Justiça do Trabalho.

c) As contribuições para os serviços sociais autônomos (sistema "S") são contribuições corporativas?

As Contribuições para os Serviços Sociais passam de uma dezena – onze, ao todo –, traduzindo-se nas receitas repassadas a entidades, na maior parte de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público.

Trata-se de organismos conhecidos como "Serviços Sociais Autônomos", quais sejam: INCRA: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária; SENAI: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial; SESI: Serviço Social da Indústria; SENAC: Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio; SESC: Serviço Social do Comércio; DPC: Diretoria de Portos e Costas do Ministério da Marinha; SEBRAE: Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas; Fundo Aeroviário: Fundo Vinculado ao Ministério da Aeronáutica; SENAR: Serviço Nacional de Aprendizagem Rural; SEST: Serviço Social de Transporte; e SENAT: Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte.

O surgimento de tais organismos remonta à década de 40, e apenas quatro entre eles (SEBRAE, SENAR, SEST e SENAT) foram instituídos após a Constituição de 1988.

Em geral, as contribuições incidem sobre a folha de salários das empresas pertencentes à categoria correspondente e se destinam a financiar atividades que visam ao aperfeiçoamento profissional e à melhoria do bem-estar social dos trabalhadores.

Entendemos que, entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou

econômicas, estão aquelas pertencentes ao **Sistema S**, haja vista custearem o próprio serviço social sindical. Com efeito, segundo o art. 240 da CF, "ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical".

Entretanto, há, ainda, vigorosa divergência na doutrina e na jurisprudência acerca da exata natureza jurídica de tais contribuições: se são contribuições sociais gerais ou contribuições de seguridade social; se são contribuições interventivas ou, ainda, se configuram contribuições de interesse das categorias profissionais – posicionamento a que nos filiamos, não obstante o enquadramento classificatório oscilante, observado na jurisprudência, que segue adiante:

STF

Para o STF, as contribuições constantes do art. 240 da CF são "contribuições sociais gerais", e não "contribuições corporativas". A retórica jurisprudencial aponta que o STF, em julho de 1992, por meio de seu Tribunal Pleno, procedeu ao controle de constitucionalidade sobre a lei instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no julgamento do RE n. 138.284-8/CE, definindo o rol classificatório das espécies tributárias. Nesse emblemático julgado, o STF etiquetou as contribuições constantes do art. 240 da CF de "contribuições sociais gerais". Em junho de 1993, o mesmo STF ratificou o posicionamento no RE n. 148.754-2/RJ, gerando precedentes nas demais decisões daquela Corte.

STJ

Seguindo a classificação adotada pelo STF, no RE 138.284/CE, o STJ tem igualmente concebido as contribuições do Sistema "S" como "contribuições sociais gerais", justificando que os serviços sociais autônomos devem ser mantidos por toda a sociedade, e não somente por determinadas corporações. Observe a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AUTÔNOMA. ADICIONAL AO SEBRAE. EMPRESA DE GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF. 1. As contribuições sociais, previstas no art. 240, da Constituição Federal, têm natureza de "contribuição social geral", e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais (STF, RE 138.284/CE), o que derrui o argumento de que somente estão obrigados ao pagamento de referidas exações os segmentos que recolhem os bônus dos serviços inerentes ao SEBRAE. 2. Deflui da ratio essendi da Constituição, na parte relativa ao incremento da ordem econômica e social, que esses serviços sociais devem ser mantidos "por toda a coletividade" e demandam, a fortiori, fonte de custeio. 3. Precedentes: RESP 608.101/RJ, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, DJ de 24-08-2004; RESP 475.749/SC, 1ª T., desta Relatoria, DJ de 23-08-2004. 4. Recurso Especial conhecido e provido. (REsp 662.911/RJ, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 14-12-2004) (Grifo nosso)

Em tempo, urge registrar que o Cespe/UnB, em dois certames realizados em 2008, chancelou seu entendimento quanto à natureza jurídica de uma das contribuições do Sistema "S" – a Contribuição ao SEBRAE. A Banca entendeu que se tratava de uma **contribuição de intervenção no domínio econômico**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico em Direito (UASJUR) do SEBRAE (Nacional), em 27-07-2008: *"A contribuição do SEBRAE é contribuição de intervenção no domínio econômico".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico II (Jurídico) do SEBRAE/BA, em 30-11-2008: *"A contribuição para o SEBRAE é contribuição de intervenção no domínio econômico".*

Com efeito, precisamente para esta contribuição, o STJ e o STF já haviam sinalizado a adoção desta classificação, partindo da premissa de que o SEBRAE não possui qualquer

finalidade de fiscalização ou regulação das atividades das micro e pequenas empresas, mas, sim, o objetivo de influenciar positivamente, valendo-se de sua atuação de fomento e apoio, nas empresas ligadas às áreas industrial, comercial e tecnológica. Observe as ementas:

> No STJ: **EMENTA:** (...) 1. É pacífico no STJ o entendimento de que, a Contribuição para o SEBRAE (§ 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90) configura intervenção no domínio econômico, e, por isso, é exigível de todos aqueles que se sujeitam às Contribuições para o SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente do porte econômico (micro, pequena, média ou grande empresa). (...) (AgRg no Ag 600.795/PR, 2ª T., rel. Min. Herman Benjamin, j. em 05/12/2006)

> No STF: **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. (...) A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. (...) (RE 396.266, rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, j. em 26-11-2003)

Portanto, as contribuições ao SEBRAE, diferentemente daquelas constantes do art. 240 da CF, podem ser classificadas como contribuições de intervenção no domínio econômico, naturalmente dependentes de **lei ordinária**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico II (Jurídico) do Sebrae/BA, em 30-11-2008: *"A instituição da contribuição destinada ao SEBRAE reclama a edição de lei complementar para sua instituição".*

d) As anuidades cobradas pela OAB são contribuições corporativas?

Há mais de cinquenta anos paira acirrada polêmica acerca da natureza jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). No começo, entendeu-se que a Ordem não estava sujeita a qualquer controle, embora tivesse a natureza jurídica de autarquia, recebendo delegação do Estado para fiscalizar, punir e arrecadar contribuições dos advogados, além de participar, de várias maneiras, de nosso processo político-institucional, e de poder impedir, a seu exclusivo critério, por meio do Exame de Ordem, o exercício da advocacia dos reprovados no certame profissional.

Com o tempo, argumentou-se que a prestação de contas a impediria de desempenhar a sua missão constitucional, retirando-lhe "autonomia", o que, de modo evidente, chocava-se com a atividade dos demais Conselhos profissionais, que prestam contas ao Tribunal de Contas da União, assim como "toda e qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária" (art. 70, parágrafo único, da CF).

Paralelamente a esse tormentoso debate, estendia-se a discussão acerca da natureza jurídica das anuidades exigidas pela OAB – se tributária ou não tributária. A doutrina, majoritariamente, sempre viu a feição tributária nas anuidades exigidas pela Ordem. Por outro lado, a jurisprudência não lograva se manter uníssona, ora concebendo a natureza tributária, ora a afastando. O próprio STJ não conseguia, em suas Turmas, uma uniformidade.

1. Entendendo que a anuidade é tributo (STJ, 1ª Turma):

EMENTA: A OAB possui natureza jurídica de autarquia de regime especial, e a anuidade cobrada por ela tem característica de contribuição parafiscal. Sucede que as execuções para a cobrança dessa contribuição devem seguir perante a Justiça Federal, sob os ditames da lei n. 6.830/1980. Com esse entendimento, a Turma, por maioria, negou provimento ao REsp. Precedentes citados: REsp 463.258-SC e EDcl no REsp 463.401-SC. (REsp 614.678-SC, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 20-05-2004) (Grifo nosso)

2. Entendendo que a anuidade não é tributo (STJ, 2ª Turma):

EMENTA: A OAB é uma autarquia especial não sujeita a controle estatal (Lei n. 4.320/1964), e a contribuição cobrada por ela não tem natureza tributária e não se destina a compor a receita da Administração Pública, mas, sim, dela própria. Assim, a cobrança dessas anuidades não está sujeita à incidência da Lei n. 6.830/1980. (REsp n. 462.823-SC, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 11-05-2004) (Grifo nosso)

Ocorre que, recentemente, houve importante modificação no entendimento jurisprudencial, em face do teor do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) 3.026/DF, no Supremo Tribunal Federal (Relator Min. Eros Grau).

A ADIN, proposta pelo Sr. Procurador-Geral da República, versando sobre a exigência de concurso público para o provimento de cargos de servidores da OAB (art. 79 da Lei n. 8.906/94), foi julgada improcedente (sessão de 08-06-2006), tendo sido vencidos os Ministros Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa. Na ocasião, firmou-se o entendimento de que a OAB não é pessoa jurídica de direito público nem autarquia (nem mesmo de regime especial), não tendo qualquer vinculação com a administração pública indireta. Ademais, assegurou-se que garantida está sua independência na consecução de suas missões históricas e constitucionais.

Curiosamente, a 3ª Turma do STJ, em 2005, já havia esposado tal entendimento. Observe a jurisprudência:

EMENTA: (...) 2. Não procede a alegação de que a OAB sujeita-se aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta. 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como "autarquias especiais" para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas "agências". 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não vinculação é formal e materialmente necessária. 6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça (artigo 133 da CB/88). É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público. 7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional. (...)". (CC 47613-TO, 3ª T., rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, rel. p/ acórdão Min. Paulo Medina, j. 22-06-2005) (Grifos nossos)

Ora, se a OAB não é uma autarquia, nem mesmo de regime especial; se não apresenta qualquer relação com órgão público; se não se confunde com os demais conselhos de fiscalização; se não está voltada com exclu-sivismo para as finalidades corporativas; enfim, se apresenta características dissonantes de uma entidade impositora de tributos, torna-se delicada a manutenção do entendimento que chancela a fisionomia tributária da anuidade da OAB.

Pelas razões expostas, bastante fortalecidas pelo entendimento do STF na ADIN n. 3.026/DF, entendemos que tal anuidade não se coaduna com a feição tributária de contribuição parafiscal, não obstante reconhecermos que o tema é, ainda, vocacionado a

novos e calorosos debates.

5 ESTUDO DAS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

As contribuições de intervenção no domínio econômico, também chamadas de contribuições interventivas ou, simplificadamente, de CIDEs, sendo de competência exclusiva da **União**, apresentam-se, sempre, ipso facto, como tributos federais.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 25º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 20-10-2002: *"A ordem econômica constitucional brasileira impede, com fundamento na livre iniciativa, a instituição de tributo como instrumento da intervenção estatal no domínio econômico"*.

O Brasil é um Estado intervencionista, propenso a adotar medidas voltadas ao comando da vida econômica por meio de sua atuação estatal. Nesse particular, justifica-se a existência das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico ou CIDEs. De fato, há atividades econômicas que devem sofrer intervenção do Estado Federal, a fim de que sobre elas se promova ora um controle fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo, ora uma atividade de fomento, tendente à melhoria do setor beneficiado, escolhido com pontualidade.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado do Ceará (DPG/CE), em 26-01-2008: *"Somente a União pode instituir contribuição de intervenção no domínio econômico"*.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado, em 2006.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Técnico de Controle Externo (Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado de Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008: *"Cabe aos Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico"*.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelas seguintes instituições: **(I)** Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009; **(II)** Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007.
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual/AC, em 07-052006: *"Os Estados podem instituir taxas, porém não lhes é permitido instituir contribuições de intervenção no domínio econômico"*.

Assim, a União, em seu propósito desenvolvimentista, realiza atividades de efetiva intervenção no controle do mercado, exigindo-se as CIDEs, no contexto da referibilidade, para financiar os custos e encargos correspondentes.

Note a assertiva correta, em prova realizada pelo MPF, para o cargo de Procurador da República (XXI Concurso):

> "É certo afirmar que a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) a que se refere o art. 149 da Constituição Federal somente pode ser utilizada, em regra, como instrumento regulatório da economia, cobrável, quase sempre, dos integrantes do setor ao qual seja dirigida a atuação de intervenção da União".

Nessa medida, exsurge o caráter extrafiscal das contribuições interventivas, como

nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de segmentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos, como instrumentos de arrecadação.

A intervenção é feita, geralmente, por pessoas jurídicas de direito privado, que se responsabilizam, como entes parafiscais, pela regulação das atividades econômicas às quais se atrelam, geralmente relativas às disposições constitucionais da ordem econômica e financeira (art. 170, I a IX, e seguintes da CF).

Segundo o art. 149, § 2º, I, II e III, CF, aplicam-se às CIDEs – e, igualmente, às contribuições sociais – as seguintes regras:

1. não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (ver art. 149, § 2º, I, CF – EC n. 33/2001);

2. incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (nova redação dada pela EC n. 42/2003);

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A respeito das CIDEs, é possível afirmar que incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços".*

3. poderão ter **alíquotas**: **(I)** ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou **(II)** específica, tendo por base a unidade de medida adotada (EC n. 33/2001);

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funrio, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Coronel Fabriciano/MG, em 2008: *"No que se refere a contribuição social e de intervenção econômica, poderá ter alíquota 'ad valorem', tendo por base o faturamento, a receita líquida ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro".*

4. obedecerão a todos os princípios constitucionais tributários, ressalvado o caso da CIDE-Combustível (art. 177, § 4º, I, "b", CF; EC n. 33/2001), que passa ao largo dos princípios da legalidade tributária e anterioridade tributária anual;

5. poderão incidir uma única vez, conforme a estipulação prevista em lei.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009: *"Acerca das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, é possível afirmar que cabe à lei definir as hipóteses em que as referidas contribuições incidirão uma única vez".*

Há dois bons exemplos deste tributo, que aqui reputamos pertinente detalhar: **(I) a Cide-Combustíveis** e **(II) a Cide-Royalties**.

5.1 Cide-Combustíveis

Instituída pela Lei n. 10.336/2001, a CIDE-Combustíveis incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e gás natural – e seus derivados –, e álcool etílico combustível.

Com a EC n. 42/2003, permitiu-se a possibilidade de criação da CIDE-Combustíveis,

alcançando a **importação** de produtos estrangeiros e serviços, em razão do alargamento do campo de sua incidência – e das contribuições sociais –, que até então se atrelavam apenas à importação de petróleo, gás natural e seus derivados, bem como ao álcool combustível.

Quanto à destinação do produto da arrecadação da CIDE-Combustíveis, impende observar o art. 1º, § 1º, I a III, da Lei n. 10.336/2001, em total conformidade com o art. 177, § 4º, II, "a", "b", "c", da CF/88.

> Art. 1º. (...) § 1º. (...)
>
> I – pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo;
>
> **II – financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e**
>
> > **Note o item considerado CORRETO, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007:** *"A contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis pode ter parte do produto arrecadado destinado ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás".*
>
> III – financiamento de programas de infraestrutura de transportes. (Grifos nossos)

Dessarte, trata-se de tributo que foi concebido para destinar os recursos arrecadados **ao financiamento de projetos ambientais, programa de infraestrutura de transportes e pagamento de subsídio a preços ou transporte de combustíveis**.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 18-122005: *"A contribuição de intervenção do domínio econômico incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE). Foi instituída pela União com a finalidade de financiamento de projetos de proteção ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico".*

Desse modo, **"uma das destinações legais do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico incide sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE) é o financiamento de programas de infraestrutura e transportes"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado Júnior da Petrobras, em 05-08-2007.

O texto constitucional não traz especificidades sobre as hipóteses de incidências das CIDEs, porém exterioriza detalhes afetos ao alcance da exação, consoante a dicção dos arts. 149, § 2º, II e 177, § 4º, ambos da CF, dispondo que:

> **(I)** o tributo será exceção aos princípios da legalidade e anterioridade tributárias, quanto ao restabelecimento de alíquotas, que tenham sido reduzidas por ato do Poder Executivo;
>
> **(II)** o tributo poderá ter sua alíquota diferenciada em razão da natureza do produto.

São contribuintes da Cide-Combustíveis o produtor, o formulador e o importador, pessoa física ou jurídica, que realizarem operações de importação e de comercialização,

no mercado interno de vários combustíveis, quais sejam: gasolinas e suas correntes; diesel e suas correntes; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis (fuel-oil); gás liquefeito de petróleo, incluindo o derivado de gás natural e de nafta, e o álcool etílico combustível.

A base de cálculo da Cide é a unidade de medida legal para os produtos importados e comercializados no mercado interno, enquanto as alíquotas do tributo – que podem ser **diferenciadas** em razão da natureza do produto – são específicas (art. 5º da Lei n. 10.336/2001).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis não poderá ter alíquotas diferenciadas".*

Vale lembrar que o contribuinte pode deduzir o valor da exação dos montantes de PIS e COFINS, devidos na comercialização no mercado interno (art. 8º da Lei n. 10.336/2001).

Frise-se, em tempo, que a CIDE-Combustíveis cabe à administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

Por derradeiro, urge mencionar que a EC n. 44/2004 previu a repartição de receitas da CIDE-Combustíveis, feita pela **União** com **Estados e Distrito Federal**, no percentual de **29%** (vinte e nove por cento), conforme o art. 159, III, CF. Estes últimos – **Estados e Distrito Federal** – devem repassar **25%** (vinte e cinco por cento) do que receberem da União aos **Municípios** (art. 159, § 4º, CF). Portanto, para concursos públicos, memorize os dois importantes percentuais: **29%** (da União para Estados e Distrito Federal) e **25%** (dos Estados para Municípios).

5.2 CIDE-Royalties

A CIDE-Royalties, instituída pela Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, tem por fim atender o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, com o fito de fomentar o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o incentivo da pesquisa (art. 1º), em total ratificação do disposto no art. 214, IV, CF.

"A lei brasileira prevê a cobrança de contribuição de intervenção no domínio econômico, devida por pessoa jurídica adquirente de conhecimentos tecnológicos".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005.

A alíquota da contribuição é de 10%, e os sujeitos passivos serão, conforme o disposto no art. 2º da Lei n. 10.168/2000, as seguintes **pessoas jurídicas**:

(I) a detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos;
(II) a signatária de contratos;
(II.a) que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior; ou
(II.b) que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa, a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior; e, por fim,
(III) a que pagar, creditar, entregar, empregar ou remeter royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, pelos contratos de transferência mencionados. (Grifos nossos)

Por fim, frise-se que a CIDE-Royalties cabe à administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

5.3 Outras contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs)

1. Contribuição exigida pelo extinto IAA (Instituto do Açúcar e do Álcool): como um veículo de intervenção estatal na atividade produtora de açúcar, este tributo foi exigido dos produtores de açúcar e de álcool para o custeio da atividade intervencionista da União na economia canavieira nacional[26].

2. Contribuição exigida pelo extinto IBC (Instituto Brasileiro do Café): como veículo de intervenção estatal na atividade produtora de café, este tributo foi exigido dos exportadores de café, em valor fixado em dólar, o que o caracterizou, negativamente, como "confisco cambial", por representar retenção da parcela de valor obtido pela venda do café no exterior;

3. Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM (Lei n. 10.893/2004): o AFRMM é uma contribuição parafiscal, conforme se depreende da Súmula n. 553 do STF ("O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal (...)").

Observe, ainda, o entendimento jurisprudencial:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE – **AFRMM: CONTRIBUIÇÃO PARAFISCAL OU ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.** CF. ART. 149, ART. 155, § 2º, IX. ADCT, ART. 36. I – Adicional ao frete para renovação da marinha mercante – AFRMM – é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa. (CF, art. 149) (...). (RE 177.137/RS, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 24-05-1995) (Grifos nossos)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para Juiz Federal Substituto da 4ª Região: *"Segundo o Supremo Tribunal Federal, o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha (AFRRM) constitui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE)".*

Tal adicional é cobrado mediante a incidência de alíquotas diferenciadas sobre o frete, dependendo do tipo de navegação (internacional, de cabotagem, fluvial ou lacustre), por ocasião da entrada da embarcação no porto de descarga.

À guisa de curiosidade, o AFRMM é um antigo tributo, tendente a fomentar, no Brasil, a atividade comercial da Marinha Mercante e a indústria de construção e reparação naval, crucial para o controle da balança comercial e, fundamentalmente, para o atendimento das necessidades de qualquer nação comercialmente expansionista.

A propósito, em nosso país, tal indústria apresenta-se desgraçadamente claudicante. Em rápida digressão histórica, nota-se que o AFRMM despontou a partir do governo Kubitschek, em que foram previstos vários estímulos à indústria naval, destacando-se a criação do Fundo de Marinha Mercante (FMM) e do indigitado Adicional de Frete. Logo após, foram lançados sucessivos planos nacionais de construção naval. Com tais medidas, o Brasil alcançou, nos anos 70, a notável condição de segundo parque mundial de construção naval. Todavia, com o evolver dos anos, o País não conseguiu acompanhar as

robustas indústrias exportadoras da Ásia (do Japão, da Coreia e, mais recentemente, da China). O resultado era previsível: os estaleiros e armadores brasileiros sucumbiram, mesmo com os subsídios do AFRMM, à força avassaladora da indústria naval asiática.

4. Adicional de Tarifa Portuária – ATP (Lei n. 7.700/88): o ATP é uma contribuição parafiscal, na subespécie "contribuição de intervenção no domínio econômico". É o que decidiu o STF:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE TARIFA PORTUÁRIA – ATP. LEI 7.700, DE 1988, ART. 1º, § 1º. I – Natureza jurídica do ATP: contribuição de intervenção no domínio econômico, segundo o entendimento da maioria, a partir dos votos dos Ministros Ilmar Galvão e Nelson Jobim. II – Voto do Relator, vencido no fundamento. Natureza jurídica do ATP: taxa, criado por lei, Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º, remunera serviço público (CF, art. 21, XII, d e f; art. 175. Decreto 25.408/34). III – Constitucionalidade do ATP: Lei 7.700/88, art. 1º, § 1º. IV – RE conhecido e provido. (RE 209.365/SP, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 04-03-1999; ver ademais, o RE 218.061/SP-1999) (Grifo nosso)

O fato gerador da contribuição adstringe-se às "operações realizadas com mercadorias importadas ou exportadas, objeto do comércio na navegação de longo curso" (art. 1º, § 1º, da Lei n. 7.700/88). Por sua vez, o produto da arrecadação sempre esteve vinculado "à aplicação em investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias" (art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 7.700/88). Daí a noção precisa, esposada pelo Ministro Ilmar Galvão, no emblemático RE 209.365/SP, acima destacado, de que a exação, estando atrelada às finalidades destacadas, configurava exemplo irretorquível de contribuição de intervenção no domínio econômico.

5. Contribuição destinada ao INCRA: na visão do **STJ** (REsp 977.058/RS, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 22-10-2008), " a Política Agrária encarta-se na Ordem Econômica (art. 184 da CF/1988), por isso que a exação que lhe custeia tem inequívoca natureza de Contribuição de Intervenção Estatal no Domínio Econômico, coexistente com a Ordem Social, onde se insere a Seguridade Social custeada pela contribuição que lhe ostenta o mesmo 'nomen juris'". Nesse sentido, Leandro Paulsen[27] procede a breve histórico acerca do tributo:

> A contribuição ao INCRA, de 0,2% sobre folha, que remonta à Lei n. 2.613/55, ao Decreto-lei n. 1.146/70 e à LC n. 11/71, tem sido entendida, pelo STJ, como contribuição de intervenção no domínio econômico ainda vigente. O STJ teve várias posições sobre a matéria. Inicialmente, entendeu que a contribuição havia sido revogada tacitamente quando do advento do plano de custeio da seguridade social, com a Lei n. 8.212/91. Posteriormente, entendeu que já com a Lei n. 7.787/89 fora revogada a contribuição. Atualmente, tem havido manifestações no sentido de que não foi revogada pela Lei n. 7.787/89, tampouco pela Lei n. 8.212/91, de modo que continua vigendo.

Com efeito, tal contribuição não se confunde com a "Contribuição para a Seguridade Social", uma vez que o desígnio daquela em nada se equipara à contribuição securitária social. Para o STJ, na condição de CIDE, a Contribuição ao INCRA tem finalidade específica constitucionalmente determinada de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art. 170, III e VII, da CF). A arrecadação do gravame será destinada a programas e projetos vinculados à reforma agrária (e atividades complementares).

6 ESTUDO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

No presente estudo, voltado às contribuições em geral, as contribuições sociais destacam-se como as mais importantes, tanto do ponto de vista do volume de arrecadação, quanto do ponto de vista acadêmico. Elas são "as relevantes, as que pesam nos bolsos e recheiam os cofres dos Estados"[28].

Para Kiyoshi Harada[29], "a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária".

Nessa trilha, segue Luciano Amaro[30], para quem "a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar a atuação da União no setor da ordem social".

Desde já, é importante destacar que, em 16 de março de 2007, publicou-se a Lei n. 11.457, unificando duas Receitas – a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria da Receita Previdenciária – em um órgão único, ou seja, a **Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)** ou **Super-Receita**. O novo órgão passou a acumular as competências dos entes aglutinados, modificando a dinâmica da sujeição ativa das contribuições sociais, que passaram a ser de administração deste novo órgão – a SRFB –, sob a fiscalização dos intitulados Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB).

Ademais, o art. 16 da Lei n. 11.457/2007 dispõe que compete privativamente à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional a representação judicial e extrajudicial e a apuração da liquidez e certeza da dívida ativa da União, relativas às contribuições sociais.

O art. 149, caput, CF dá guarida às chamadas contribuições sociais, cuja terminologia, sendo demasiado fluida, provoca intensa discussão.

Segundo o STF, entende-se como "contribuições sociais" as **(I)** contribuições sociais gerais (aquelas não destinadas à seguridade), as **(II)** contribuições de seguridade social e as **(III)** outras contribuições sociais. Portanto, despontam as seguintes contribuições sociais:

1. as contribuições gerais;
2. as contribuições **social-previdenciárias**;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 02-09-2007: *"Contribuição previdenciária classifica-se como contribuição social".*

3. as "outras" contribuições.

Tal enquadramento classificatório deriva do emblemático voto do Ministro do STF, Carlos Velloso, prolatado em 1º de julho de 1992, no RE 138.284-8/CE, cujo resumo pode ser assim demonstrado:

CONTRIBUIÇÕES (PARAFISCAIS) SOCIAIS (terminologia adotada pelo STF)		
(I) Contribuições Sociais Gerais (A "contribuição do Salário-educação" e as "contribuições do Sistema 'S'")	**(II) Contribuições de Seguridade Social** (As chamadas "contribuições nominadas", previstas no art. 195,I ao IV, CF)	**(III) Outras Contribuições Sociais** (As chamadas "contribuições residuais", constantes do art. 195,§ 4º, CF)

Em razão da extensão da matéria, apresentamos, desde já, a distribuição dos tópicos

da parte restante deste capítulo, afetos à matéria das "contribuições sociais", na ordem a seguir sugerida:

1. "As Contribuições Sociais Gerais" (Terminologia adotada pelo STF):
   a) a contribuição ao Salário-educação (art. 212, § 5º, CF);
   b) as contribuições ao Sistema "S" (art. 240, CF).
2. "As Contribuições de Seguridade Social" (Terminologia adotada pelo STF):
   a) 1ª Fonte de Custeio: Importador (art. 195, IV, CF);
   b) 2ª Fonte de Custeio: Receita de Loterias (art. 195, III, CF);
   c) 3ª Fonte de Custeio: Trabalhador (art. 195, II, CF);
   d) 4ª Fonte de Custeio: Empregador e Empresa (art. 195, I, CF):
      d1. Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos;
      d2. Contribuição ao PIS/PASEP;
      d3. Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL);
      d4. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).
3. "As Outras Contribuições Sociais" (Terminologia adotada pelo STF);
4. Estudo Complementar das Contribuições:
   a) Análise da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF);
   b) Análise da Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP).

6.1 As contribuições sociais gerais

A retórica jurisprudencial aponta que o STF, em julho de 1992, por meio de seu Tribunal Pleno, procedeu ao controle de constitucionalidade sobre a lei instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no julgamento do RE n. 138.284-8/CE, definindo o rol classificatório das espécies tributárias.

Quanto às contribuições parafiscais, definiu-se, naquele julgado, que tais tributos seriam classificados de acordo com a afetação respectiva, traçada pelo legislador constituinte. Desse modo, a afetação alfa legitimaria a contribuição alfa; a afetação beta sinalizaria a contribuição beta. Em junho de 1993, o mesmo STF ratificou o posicionamento no RE n. 148.754-2/RJ, gerando precedentes nas demais decisões daquela Corte.

Em outubro de 2002, no julgamento da Medida Cautelar da ADI n. 2.556-2/DF, por maioria de votos, o STF reconheceu a natureza tributária para certas contribuições, denominando-as contribuições sociais gerais. Tratava-se das contribuições criadas pela LC n. 110/2001, cuja finalidade era obter recursos para o pagamento do acordo firmado com os correntistas do FGTS, que não tiveram suas contas corrigidas em conformidade com os expurgos inflacionários referentes aos planos econômicos Collor, Bresser e Verão. O Ministro relator Moreira Alves chegou a mencionar que, diante da necessidade de buscar o exato enquadramento classificatório das indigitadas espécies tributárias, previstas na LC n. 110/2001, ou como contribuições sociais (do art. 149 da CF), ou como contribuições para a seguridade social (do art. 195 da CF), preferia atrelá-las à primeira terminologia, como uma subespécie intitulada contribuições sociais gerais, afastando-se-lhes a aplicação do art. 195.

Nesse compasso, aquela Corte entendeu que as contribuições sociais gerais não se restringiam àquelas delimitadas constitucionalmente, o que dava legitimidade às "atípicas" contribuições sociais gerais, ou seja, àquelas instituídas sem uma finalidade estipulada pelo legislador constituinte.

Como é cediço, até o advento da LC n. 110/2001, inexistiam contribuições despidas de afetação delimitada constitucionalmente, e tal posicionamento veio inaugurar uma nova perspectiva terminológica para as contribuições. Aliás, não há na Constituição Federal dispositivo que autorize a instituição de "novas" contribuições sociais gerais, pois o art. 195, § 4º, CF é aplicável a outras – e exclusivamente novas – contribuições social-previdenciárias.

Resumidamente, poderíamos destacar as seguintes características principais das contribuições sociais gerais:

I. são de competência da União;

II. são regidas pelo mesmo regime jurídico das demais contribuições previstas no art. 149 da CF;

III. sujeitam-se de forma integral ao regime constitucional tributário, sem comportar exceções;

IV. são instituídas por lei ordinária e obedecem ao princípio da anterioridade comum;

V. custeiam a atuação do Estado em outros campos sociais, diversos daqueles previstos no art. 195 da CF, quais sejam, saúde, previdência e assistência social, pertencentes à Seguridade Social e financiados pelas contribuições para a seguridade social;

VI. só podem incidir sobre uma única base econômica, por contribuinte, para cada objetivo determinado.

Feitas tais observações, passemos agora a enumerar as contribuições sociais gerais que, assumindo tal enquadramento terminológico, desfrutam de amplo endosso na doutrina e na jurisprudência. São elas:

a) a contribuição ao salário-educação (art. 212, § 5º, CF);

b) as contribuições ao sistema "S" (art. 240, CF).

Vamos detalhá-las:

a) A contribuição ao salário-educação: a contribuição ao salário-educação foi concebida para financiar, como adicional, o ensino fundamental público, como prestação subsidiária da empresa ao dever constitucional do Estado de manter o ensino primário gratuito de seus empregados e filhos destes.

Segundo o STF, tal contribuição é uma "contribuição social geral", tendo sido concebida pelo art. 178 da EC n. 1/69 e recepcionada pela Constituição Federal de 1988, em função do disposto no art. 212, § 5º, CF.

Observe a jurisprudência:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. RECEPÇÃO. I – O salário-educação, na vigência da EC 01/69 (art. 178), foi considerado constitucional. II – A CF/88 recepcionou o referido encargo como contribuição social destinada ao financiamento do ensino fundamental (art. 212, § 5º), dando-lhe caráter tributário. Essa recepção manteve toda a disciplina jurídica do novo tributo, legitimamente editada de acordo com a ordem pretérita. III – O art. 25 do ADCT revogou todas as delegações de competência outorgadas ao Executivo, sobre a matéria reservada ao Congresso Nacional, mas não impediu a recepção dos diplomas legais legitimamente elaborados na vigência da Constituição anterior, desde que materialmente compatíveis com a nova Carta. IV – Até a publicação da Lei n. 9.424/96, o salário-educação continuou regido pelas regras construídas no sistema precedente. V – Recurso não conhecido. (RE 272.872/RS, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 04-04-2001) (Grifo nosso)

Ainda:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. (...) A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa – e, portanto, constitucionalizado –, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n. 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2º do seu art. 1º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido. (RE 290.079/SC, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 17-10-2001)

A esse propósito, impende citar a **Súmula n. 732 do STF**, segundo a qual "é constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96". Este comando, com a nova redação dada pela EC n. 53/2006, prevê a referida contribuição, como fonte adicional de financiamento da educação básica pública (educação infantil – creche e pré-escola –, o ensino fundamental e o ensino médio).

Quanto à sujeição ativa, frise-se que a contribuição ao salário-educação passou a ser recolhida pela Receita Federal do Brasil (SRFB). Antes da criação do novo órgão, o recolhimento era feito pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária, então vinculada ao Ministério da Previdência e Assistência Social (ver Instrução Normativa n. 566/2005).

b) Contribuições destinadas aos Serviços Sociais Autônomos (Sistema "S"): tais contribuições, também denominadas "contribuições de terceiros", são destinadas, conforme se estudou em tópico precedente, às entidades privadas de serviços sociais autônomos e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical. Tais organismos – SENAI, SESI, SESC, SEST, SENAT, SEBRAE, SENAC etc. –, pertencentes ao chamado Sistema "S", dedicam-se ao ensino fundamental profissionalizante e à prestação de serviços no âmbito social e econômico.

Exige-se as contribuições de terceiros dos empregadores, destinando-se o recurso às entidades privadas mencionadas, uma vez que o importe arrecadado não é adequado para financiar a seguridade social, conforme exclusão prevista no art. 240 da CF.

A base de cálculo da exação atrela-se às remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados e avulsos, ou seja, à folha de pagamento desses segurados. Por sua vez, a alíquota, de modo geral, pode chegar a 5,8%, dependendo do ramo de atuação da empresa.

Quanto à sujeição ativa, frise-se que as contribuições do sistema "S" passaram a ser recolhidas pela Receita Federal do Brasil (SRFB). Antes da criação do novo órgão, o recolhimento era feito pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária, então vinculada ao Ministério da Previdência e Assistência Social (ver Instrução Normativa n. 567/2005).

Há divergência na doutrina e jurisprudência acerca da exata natureza jurídica de tais contribuições. Temos mantido, nesta obra, o entendimento de que se trata de contribuições de interesse das categorias profissionais. Todavia, não tem sido este o posicionamento do STF e do STJ, que a concebem como "contribuição social geral". Diante da fluidez com que o tema se apresenta, quer na doutrina, quer na jurisprudência, dificultando a uniformidade quanto à natureza jurídica do gravame, recomendamos a

máxima cautela em provas de concurso público.

6.2 As contribuições de seguridade social

"A contribuição de seguridade social constitui modalidade de tributo vinculado, já que objetiva custear a previdência social".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"O Sistema Tributário Nacional considera que a contribuição previdenciária não tem natureza tributária e que a contribuição social de intervenção no domínio econômico tem natureza tributária".*
> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Procuradoria de Justiça da Bahia, para o cargo de Promotor de Justiça, em maio de 2004.

O orçamento da seguridade social é composto de receitas oriundas de recursos dos entes públicos (financiamento indireto) – por meio dos impostos – e de receitas hauridas das contribuições específicas (financiamento direto). Estas últimas são instituídas por lei, com respaldo constitucional, para o custeio da seguridade social (art. 195 da CF c/c art. 11, da Lei n. 8.212/91).

Nesse diapasão, toda a sociedade, de forma direta ou indireta, financia a seguridade social, o que revela a concretização do princípio da solidariedade neste gravame.

A doutrina tem procurado associar as contribuições à ideia de solidariedade, como relevante vetor axiológico. Para Marco Aurélio Greco[31], as contribuições adstringem-se ao conceito de "solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade".

Assim, desponta a noção de referibilidade (indireta) nas contribuições, à luz do art. 195, I a IV, CF, segundo o qual toda a sociedade será chamada ao custeio.

Frise-se, em tempo, que o princípio da solidariedade cria um contexto particularizante para as contribuições de seguridade social, qual seja, o de que todos poderão ser chamados a contribuir, independentemente de pertencerem a determinado grupo diretamente relacionado com a atuação estatal. É algo que marca de modo indelével as contribuições de seguridade social, estabelecendo o dever de solidariedade de todos os integrantes da sociedade em seu financiamento.

No estudo do **princípio da anterioridade**, no início desta obra, verificou-se que a contribuição para a seguridade social será cobrada 90 dias após a publicação da lei que a instituiu ou modificou, conforme o disposto no **art. 195, § 6º, da CF**. Este período de 90 dias, que deve intermediar a publicação da lei instituidora ou modificadora e o pagamento do tributo, é conhecido como anterioridade especial (nonagesimal ou mitigada), ou período de noventena (ou de noventalidade), entre outras denominações. Portanto, as contribuições para a seguridade social, incluindo as residuais, obedecerão a um período de anterioridade especial de 90 dias, independentemente do ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro), afeto à anterioridade anual (ou de exercício), aplicável aos tributos em geral.

O presente dispositivo é deveras relevante. Observe adiante as assertivas **corretas**, que foram colhidas de provas de concursos públicos, demonstrando que o tema é

iterativamente solicitado:

a) **"Considere que determinado Município institua contribuição para o custeio do regime próprio de previdência e assistência social de seus servidores públicos. Nesse caso, a referida contribuição poderá ser exigida no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei instituidora, desde que haja a observância do interregno de noventa dias entre a instituição e a cobrança".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado Júnior da Petrobras, em 05-08-2007.

b) **"As contribuições previstas pelo art. 195 da Constituição da República só podem ser exigidas após o prazo de noventa dias contados da data da publicação da lei que as tiver instituído ou modificado".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada **(I)** pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (VI Concurso), **(II)** pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-04-2004 e **(III)** pela FCC, para o cargo de Auditor de Contas Públicas/PB, em 2006.

Observe, agora, as assertivas consideradas **incorretas**, em insistentes solicitações de provas de concursos públicos:

a) **"Às contribuições sociais aplicam-se os princípios constitucionais da anterioridade (ano-calendário) e da anterioridade nonagesimal (noventena), cumulativamente".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006.
> **Importante:** a assertiva semelhante foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor de Contas Públicas/PB, em 2006.

b) **"A contribuição social criada por lei publicada em 20 de dezembro de determinado ano somente poderá ser exigida em 1º de janeiro do ano seguinte".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Seguro Social com Formação em Direito, em 16-03-2008.

c) **"As contribuições parafiscais destinadas à seguridade social podem ser exigidas no mesmo exercício fiscal em que forem instituídas, independentemente de qualquer prazo".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 24-02-2002.

d) **"As contribuições previstas pelo art. 195 da Constituição da República estão sujeitas ao princípio da anterioridade, nos termos do art. 150, III,**

"b" da Constituição".

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (VI Concurso).

e) **"As contribuições sociais observam o princípio da anterioridade anual, mas não observam o princípio da anterioridade nonagesimal (noventena)".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor de Contas Públicas/PB, em 2006.

f) **"As contribuições do sistema estadual de previdência social não poderão ser cobradas no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu ou aumentou".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela UFSC, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais, em 1998.

g) **"As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas no caput do art. 149 da Constituição Federal, estão submetidas ao princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003.

É relevante relembrar que, para o STF, o conceito de modificação perpassa a onerosidade efetiva para o contribuinte, o que avoca a aplicação do dispositivo apenas nos casos de aumento de alíquota ou de base de cálculo, ou, até mesmo, no de inclusão de um sujeito passivo. Tal entendimento levou aquela Corte a afirmar que a simples modificação em data de pagamento (antecipação) de contribuição previdenciária não seria suficiente para avocar a noventena.

Observe a jurisprudência:

> **EMENTA:** PIS. FINSOCIAL. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALTERAÇÃO PELA LEI 8.218/91. Em decisões recentes (RREE 228.796 e 240.266), o Plenário desta Corte, em casos análogos ao presente com referência à alteração pela Lei 8.218/91 do prazo de recolhimento do PIS e do FINSOCIAL, se tem orientado no sentido de que a regra legislativa que se limita meramente a mudar o prazo de recolhimento da contribuição, sem qualquer outra repercussão, não se submete ao princípio da anterioridade mitigada previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso Extraordinário conhecido e provido. (RE 245.124/PR, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 12-09-2000; ver, ademais: **(I)** RE 182.971/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 05-08-1997, e **(II)** RE-AgR 274.949/SC, 1ª T., rel. Min. Sydney Sanches, j. 13-11-2001) (Grifo nosso)

Em 2003, o STF houve por bem sumular a matéria:

> **Súmula n. 669:** Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

Temos insistido, ainda, em afirmar que, com advento da EC n. 42/2003 e a nova sistemática de cálculo do princípio da anterioridade (ver art. 150, III, "c", CF), nada

mudou para as contribuições da seguridade social, uma vez que o prazo de 90 dias, exigido pela Emenda, coincide com o usual prazo de carência ou eficácia nonagesimal das contribuições para a seguridade social (art. 195, § 6º, da CF). Nesse sentido, à guisa de exemplificação, uma contribuição social-previdenciária instituída em janeiro de 2009 deve obedecer a: **(I)** 90 dias, relativos ao período de anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF), e aos mesmos **(II)** 90 dias, exigidos pela Emenda (art. 150, III, "c", CF), que devem intermediar a lei instituidora/modificadora e o pagamento do tributo. Tal fato nos faz concluir que ambos os prazos de 90 dias são, tão somente, **um prazo** de 90 dias, como produto de uma aglutinação de duas contagens temporais em uma.

No plano constitucional, desponta o **art. 149, § 1º, da CF**, que prevê **contribuições previdenciárias estaduais e municipais**, de competência dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios, a serem exigidas dos servidores públicos estatutários, para o custeio de regime próprio de previdência social (RPPS). Frise-se que **o tributo aqui versado é uma contribuição social-previdenciária, e não uma CIDE ou uma contribuição corporativa**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"São características comuns aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais: sempre são de competência da União"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU), em 04-03-2007: *"O poder de tributar que a União detém abrange as cinco espécies tributárias – impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. O poder de tributar dos estados e dos municípios, por sua vez, é restrito a impostos, taxas e contribuições de melhoria"*.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 18-12-2005: *"Aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios compete instituir contribuições de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, desde que para o custeio, em benefício dos respectivos sujeitos passivos, e no âmbito territorial do ente tributante"*.

Diga-se que a alíquota não será inferior à alíquota cobrada pela União de seus servidores públicos federais – hoje, no percentual de 11%. Se a alíquota "não será inferior" significa que "poderá ser superior", o que, embora óbvio, pode tornar-se confundível no momento da resolução do teste na prova do concurso.

Observe a assertiva abaixo, considerada **incorreta**, em que a Banca Examinadora procedeu à troca do contexto acima explicado:

> **"Os Municípios, os Estados e o Distrito Federal têm competência para instituir contribuição cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário próprio, cuja alíquota deverá ser inferior à da contribuição exigida pela União Federal dos servidores públicos federais, ocupantes de cargos efetivos".**

> O item foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, para o cargo de Juiz de Direito Substituto, em 2006.

> **Importante:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor de Contas Públicas/PB, em 2006.

O presente dispositivo é deveras relevante. Observe adiante as assertivas **corretas**, que foram colhidas de provas de concursos públicos, demonstrando que o tema é iterativamente solicitado:

a) **"Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições sociais, cobradas de seus servidores, para o custeio de sistemas de saúde, previdência e assistência social estruturados em benefício dos referidos sujeitos passivos".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, no VII Concurso para o cargo de Juiz Federal.

b) **"Os Estados podem instituir contribuição social para custeio do plano de benefícios dos servidores públicos, porém não podem instituir empréstimos compulsórios".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em **(I)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual/AC, em 07-05-2006 e **(II)** prova realizada pela UFSC, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais, em 1998.

c) **"Considere que determinado Município institua contribuição para o custeio do regime próprio de previdência e assistência social de seus servidores públicos. Nesse caso, a referida contribuição poderá ser exigida no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei instituidora, desde que haja a observância do interregno de noventa dias entre a instituição e a cobrança".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado Júnior da Petrobras, em 05-08-2007.

É relevante notar que o art. 149, § 1º, da CF hospeda uma exação tributária, seguindo as diretrizes impostas pelo CTN. Nessa medida, **"a contribuição previdenciária do servidor público tem natureza tributária e, por isso, o prazo para a sua constituição é o estabelecido no Código Tributário Nacional"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Procuradoria do Estado de Goiás, para o cargo de Procurador do Estado, em 2005.

Ademais, não se trata de tributo exclusivamente federal. Nesse passo, **"a União não tem competência privativa para instituir contribuição previdenciária dos servidores dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006.

> **Importante:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor de Contas Públicas/PB, em 2006.

É, sim, uma contribuição social-previdenciária de competência dos Estados, Distrito Federal e **Municípios**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFSC, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais, em 1998: *"Os Municípios não poderão instituir contribuição cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado, em 2006: *"Os Estados não têm competência para instituir contribuições, exceto as contribuições de melhoria"*.

Como quadro comparativo entre as entidades impositoras e as competências impositivas para as contribuições, em seu sentido mais lato, podemos apresentar:

	Contribuições (art. 149, caput, CF)	**Contribuições (art. 149, § 1º)**	**Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública**	**Contribuição de Melhoria**
Municípios	Não	Sim	Sim	Sim
Distrito Federal	Não	Sim	Sim	Sim
Estados	Não	Sim	Não	Sim
União	Sim	Não	Não	Sim

Por sua vez, no campo das **imunidades**, impende reafirmar duas importantes normas de não incidência para as contribuições para a seguridade social: **(I)** imunidade de contribuição da seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º, CF); e **(II)** imunidade de todas as contribuições sociais para as receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I, CF – EC n. 33/2001).

Saliente-se, quanto a essa última hipótese, que a **CPMF**, para o STF, não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência (movimentações financeiras) não se confunde com receita. Da mesma forma, a **CSLL** foi excluída do alcance do comando imunitório, haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita (Ver, a propósito, com julgamento no Tribunal Pleno, em 12-08-2010: **(1)** RE 566.259/Reperc. geral, rel. Min. Ricardo Lewandowski; e **(2)** RE 474.132, rel. Min. Gilmar Mendes).

De outra banda, é importante destacar que, na recente visão do STF (RE 627.815/Reperc. geral, rel. Min. Rosa Weber, Pleno, j. em 23-05-2013), revela-se inconstitucional a incidência da contribuição ao **PIS** e da **COFINS** sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação. Com efeito, se a proteção é para receitas decorrentes de exportação – e não para meras "receitas de exportação" –, há que se prestigiar a maior amplitude à desoneração constitucional, dando-se guarida a todas as receitas que resultassem da exportação, ou seja, desonerando-se as exportações por completo, com o propósito de que as empresas brasileiras não fossem coagidas a exportar tributos. Daí se afastar a incidência de PIS e COFINS.

Daí se afirmar que **"as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas no caput do art. 149 da Constituição Federal, não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, mas poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003.
> **Importante:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em **(I)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/MA, em setembro de 2003, em **(II)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006, e em **(III)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o 134º Exame de Ordem de São Paulo, em 27-01-2008.

Vale a pena destacar, ainda, que haverá normal incidência das contribuições da seguridade social (COFINS e PIS) sobre o faturamento das empresas que realizam as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais (art. 155, § 3º, CF), uma vez que o dispositivo trata de não incidência de certos impostos (II, IE e ICMS).

A esse propósito, destaca-se a **Súmula n. 659 do STF**, segundo a qual "é legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em 18-122005: *"É legítima a cobrança da COFINS e do PIS sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-04-2008: *"O STF já decidiu que é ilegítima a incidência da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) sobre o faturamento das empresas distribuidoras de derivados de petróleo, pois as mesmas gozam de imunidade tributária".*

Veja a jurisprudência:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. CF, art. 155, § 3º. Lei Complementar n. 70, de 1991. I – Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, CF, em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971-DF, Velloso, 2ª T., RTJ 162/1075. II – RE conhecido e provido. (RE 227.832/PR, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º-07-1999; ver, ademais: **(I)** RE 230.337/RN, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º-07-1999 e **(II)** RE 233.807/RN, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º-07-1999) (Grifo nosso)

Passemos, agora, à análise do art. 195, caput, CF:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador; II – do trabalhador; III – receita de concursos de prognósticos; e IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (EC n. 42/2003) (Grifos nossos)

Como se pode notar, com o advento da EC n. 42/2003, passamos a ter quatro fontes de custeio da seguridade social, previstas no art. 195, I a IV, da CF: as contribuições pagas pelos empregadores e empresas, aquelas pagas pelos trabalhadores, as contribuições incidentes sobre a receita dos concursos de prognósticos e, por fim, aquelas pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior.

Todas elas, previstas no caput do indigitado dispositivo, podem ser instituídas por lei ordinária ou, até mesmo, por medida provisória. Qualquer contribuição previdenciária, que venha a ser criada além das fontes acima enumeradas, configurará o exercício da competência residual, cuja previsão subsiste no § 4º do art. 195 da CF. **Estas, de outra banda, dependem de lei complementar**, rechaçando a medida provisória (art. 62, § 1º, III, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no VI Concurso para o cargo de Juiz Federal da 3ª Região: *"As contribuições previstas pelo artigo 195 da Constituição da República são de competência da União e devem ser veiculadas por meio de lei complementar".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para Juiz Federal Substituto da 4ª Região: *"A lei complementar é exigível para instituição de novas contribuições de custeio da seguridade social, incidentes sobre bases econômicas diversas daquelas constitucionalmente já previstas".*

Observe o quadro mnemônico das fontes nominadas de custeio da seguridade social:

Fontes Nominadas de Custeio da Seguridade Social			
Art. 195, caput, CF			
Inciso IV	Inciso III	Inciso II	Inciso I
Importador	Receita de loterias	Trabalhador	Empregador

Feitas essas observações preliminares, segue adiante a disposição da matéria, afeta às fontes nominadas de custeio da seguridade social, em ordem de estudo por nós sugerida, a fim de melhor detalharmos este amplo assunto:

a) 1ª Fonte de Custeio da Seguridade Social: o importador (art. 195, IV, CF);
b) 2ª Fonte de Custeio da Seguridade Social: a receita de loterias (art. 195, III, CF);
c) 3ª Fonte de Custeio da Seguridade Social: o trabalhador (art. 195, II, CF);
d) 4ª Fonte de Custeio da Seguridade Social: o empregador e a empresa (art. 195, I, CF).

Enfrentando, assim, o tema:

a) 1ª fonte de custeio da seguridade social: o importador

Com a EC n. 42/2003, que inseriu o inciso IV ao art. 195 da CF, evidenciou-se a possibilidade de criação de contribuição para a seguridade social, alcançando a importação de produtos e serviços estrangeiros, em razão do alargamento da incidência das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico (CIDEs), conforme se nota no art. 149, § 2º, II, CF.

Nessa esteira, em 29 de janeiro de 2004, com o advento da Medida Provisória n. 164

(convertida na Lei n. 10.865/2004), foram instituídas as contribuições para: **(I)** os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e **(II)** o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre a importação de bens e serviços. Assim, surgiram as contribuições para a seguridade social, intituladas "PIS/Pasep-IMPORTAÇÃO" e "COFINS-IMPORTAÇÃO".

Observe o quadro mnemônico, contendo as principais informações sobre tais tributos:

Contribuição para a Seguridade Social	PIS-importação e COFINS-importação
Previsão	Art. 195, IV, CF (EC n. 42/2003); art. 149, § 2º, II, da CF; e MP 164/2004 (convertida na Lei n. 10.865/2004)
Fato Gerador	A entrada de bens estrangeiros no território nacional ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou a domiciliados no exterior, como contraprestação por serviço prestado (art. 3º da Lei n. 10.865/2004)
Base de Cálculo	**(I)** o valor aduaneiro que servir de base para o cálculo do II, acrescido do valor de ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, quando o fato gerador for a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou **(II)** o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do IR, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições incidentes na importação do serviço
Sujeito Passivo	**(I)** o importador, pessoa física ou jurídica, que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou contrate serviços de residente ou domiciliado no exterior; e **(II)** o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior (art. 1º e § 1º, da Lei n. 10.865/2004)
Sujeito Ativo	Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

b) 2ª fonte de custeio: a receita de loterias

Trata-se de **fonte de custeio da seguridade social**, oriunda das contribuições incidentes sobre a receita de concurso de prognósticos, isto é, de todo e qualquer concurso de sorteio de números ou outros símbolos, loterias e apostas, no âmbito federal, estadual, distrital ou municipal, promovidos por órgãos do Poder Público ou por sociedades comerciais ou civis, **ressalvados os "jogos de azar"**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no IX Concurso para o cargo de Juiz Federal da 3ª Região: *"Nos termos da Constituição, a lei que instituir contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos deverá afetá-la ao financiamento da seguridade social".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Banco Central do Brasil (Bacen), em 30-08-2009: *"Apesar de a cobrança de tributos poder incidir, em tese, sobre atividades ilícitas, o STF firmou o entendimento de que a possibilidade de a seguridade social ser financiada por receitas de concursos de prognóstico não inclui a incidência de contribuição previdenciária sobre a exploração de jogos de azar".*

Observe o quadro mnemônico, contendo as principais informações sobre o tributo:

Contribuição para a Seguridade Social	Contribuição sobre a Receita de Concursos de Prognósticos
Previsão	Art. 195, III, CF c/c art. 212 do Decreto n. 3.048/99
Fato Gerador	Auferir receita de concursos de prognósticos

Base de Cálculo	Receita Líquida (total da arrecadação) ou a Receita Bruta (movimento global de apostas) do concurso de prognósticos
Sujeito Passivo	Entidade que realiza o concurso de prognóstico (órgãos do Poder Público ou organismos privados)
Sujeito Ativo	Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

c) 3ª fonte de custeio: o trabalhador

A contribuição social-previdenciária recolhida pelo trabalhador apresenta-se como mais uma fonte de custeio da seguridade social. Houve por bem o legislador constituinte em incluir a contribuição do trabalhador no rol das fontes de financiamento da Seguridade Social, uma vez que este mesmo trabalhador, quando em necessidade, usufrui diretamente os benefícios previdenciários.

Aqui se somam as contribuições previdenciárias do trabalhador avulso e do segurado empregado, incluindo o doméstico, calculada mediante a aplicação de certa alíquota sobre o salário-de-contribuição mensal. Este salário, consoante os ditames da legislação vigente, define-se em faixas de valor, sujeitas a limites máximo e mínimo, sobre as quais, destacadamente, recaem, de modo correspondente, alíquotas variadas do tributo.

Frise-se que o art. 30 da Lei n. 8.212/91 determina que a empresa, sob os efeitos da responsabilidade tributária, está obrigada a reter a contribuição, descontando-a da respectiva remuneração dispendida, e a repassá-la ao Fisco, sob pena de configuração do crime de apropriação indébita. Tal sistemática não se estende, por razões óbvias, ao empregado doméstico.

Observe o quadro mnemônico, contendo as principais informações sobre o tributo:

Contribuição para a Seguridade Social	Contribuição Social do Trabalhador
Previsão	Art. 195, II, CF
Fato Gerador	**Remuneração paga ou creditada pelos serviços prestados pelo segurado, independentemente do título que lhe seja dado (art. 201, I, do Decreto n. 3.048/99)**
Base de Cálculo	**Salário-de-contribuição** (art. 214, I e II, do Decreto n. 3.048/99). As alíquotas variam de 8% a 11% (MPS n. 142/2007 e Portaria n. 48/2009)
Sujeito Passivo	Trabalhador (segurado empregado, incluindo o doméstico e o trabalhador avulso)
Sujeito Ativo	Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

Quanto ao **salário-de-contribuição**, acima destacado, é importante memorizar as parcelas dele integrantes ou não. Observe:

a) Parcelas integrantes do salário-de-contribuição: salário-maternidade, gratificação natalina ou **13º salário** (ver Súmulas n. 688 e 207, ambas do STF), gratificações em geral (prêmios, comissões, gorjetas etc.), férias, diárias para viagens (excedentes a 50% da remuneração mensal), adicionais em geral (serviço noturno, periculosidade etc.), planos de saúde (quando não disponibilizados à totalidade dos empregados) e reembolsos não comprovados (creche, babá etc.).

b) Parcelas não integrantes do salário-de-contribuição: benefícios previdenciários, indenizações em geral (**terço constitucional de férias**, férias indenizadas, indenização do FGTS, aviso prévio indenizado, licença-prêmio indenizada, abono do PIS/PASEP etc.).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"O salário-de-contribuição para os segurados 'empregado' e 'trabalhador avulso' é a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma".*

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Banco Central do Brasil (Bacen), em 30-082009: *"De acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário".*

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Banco Central do Brasil (Bacen), em 30-08-2009: *"De acordo com a jurisprudência dos tribunais superiores, é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de férias".*

d) 4ª fonte de custeio: o empregador e a empresa

O inciso I do art. 195 faz menção a "empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada", o que deve ser traduzido por todos os empregadores e também todas e quaisquer empresas, sejam ou não empregadoras (v.g., as equiparadas). Assim, o vocábulo "empregador" pode abranger a pessoa jurídica empregadora em potencial. Veja a jurisprudência:

> **EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COFINS. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. EXIGÊNCIA. 1. O enunciado do art. 195, caput, da CF/88 "a seguridade social será financiada por toda a sociedade" revela a intenção do legislador constituinte de não excluir de ninguém a responsabilidade de custeá-la. O vocábulo "empregador" constante do inciso I desse artigo abrange a pessoa jurídica empregadora em potencial. Precedentes: RE 335.256-AgR e RE 442.725-AgR. 2. Agravo regimental improvido. (RE-AgR 249.841/PR, 2ª T., rel. Min. Ellen Gracie, j. 28-03-2006) (Grifo nosso)

A propósito, os conceitos de empregador e de equiparado podem ser extraídos do art. 2º e § 1º da CLT:

> Art. 2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.
> § 1º. Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

Tal fonte de custeio atrela-se às contribuições do empregador e das pessoas jurídicas em geral, incidentes sobre:

1. A folha de pagamentos e rendimentos do trabalho, pagos ou creditados à pessoa física que lhe preste serviço;
2. A receita ou o faturamento;
3. O lucro.

Essas contribuições do inciso I do art. 195 da CF – é salutar relembrar – poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, avocando-se-lhes, portanto, a aplicação do princípio da capacidade contributiva (ver art. 195, § 9º, CF c/c art. 145, § 1º, CF), na esteira de um dos seus meios de exteriorização, a saber, a progressividade.

Ademais, não se admitem remissões e anistias das contribuições previstas no art. 195,

I, “a”, e II, CF, cujo produto está atrelado ao custeio dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), conforme se depreende do § 11 do art. 195 da CF, inserido pela EC n. 20/98:

> Art. 195. § 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, “a”, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

Frise-se que o art. 195, § 12, da CF prevê que a lei deve estabelecer os setores de atividade econômica para os quais haverá a não cumulatividade das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, CF. Nessa medida, não será inconstitucional a instituição de regimes tributários distintos (incidência cumulativa e incidência não cumulativa) para tais contribuições. Aliás, já há previsão de contribuição não cumulativa para o PIS/Pasep (Lei n. 10.637/2002), para a COFINS (Lei n. 10.833/2003) e para PIS-Importação e COFINS-Importação (Lei n. 10.865/2004). Observe o dispositivo, inserido pela EC n. 42/2003:

> Art. 195. § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b”, e IV do caput, serão não cumulativas.

Por fim, diga-se que o art. 195, § 13, da CF prevê que deverá ocorrer uma substituição gradual, total ou parcial, da contribuição sobre a folha de pagamentos pela contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento, visando estimular a contratação formal de trabalhadores, atingida diretamente quando há uma onerosa folha de pagamentos. Observe o dispositivo, inserido pela EC n. 42/2003:

> Art. 195. § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, “a”, pela incidente sobre a receita ou o faturamento

Feitas as observações preliminares sobre o tema, passemos então ao detalhamento das contribuições para a seguridade social, incidentes sobre o empregador ou a empresa, salientando que a matéria é ampla – o que requer disposição e atenção do leitor –, razão por que procuramos organizadamente dispor a matéria do seguinte modo.

São contribuições para a seguridade social, incidentes sobre o empregador ou empresa:

d.1) Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos;
d.2) Contribuição ao PIS/PASEP;
d.3) Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL);
d.4) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Detalhando o tema:

d.1) Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos

Tal contribuição, comumente chamada de “contribuição social patronal”, visa custear o Regime Geral de Previdência Social – RGPS (arts. 1º a 193 do Decreto n. 3.048/99).

Observe o quadro mnemônico, contendo as principais informações sobre o tributo:

Contribuição para a Seguridade Social	Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos
Previsão	Art. 195, I, “a”, CF c/c art. 195, I, do Decreto n. 3.048/99

Fato Gerador	Folha de salário e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física
Base de Cálculo	Total das remunerações pagas, devidas ou creditadas ao segurado empregado, ao trabalhador avulso e ao segurado contribuinte individual (alíquota de 20%)
Sujeito Passivo	Empregador, empresa e equiparado
Sujeito Ativo	Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

d.2) Contribuição ao PIS/PASEP

As contribuições para o Pis e Pasep (Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) são destinadas **(I)** à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e **(II)** à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente.

Concebidas originariamente em leis complementares distintas (LC n. 7/70, para o PIS, e LC n. 8/70, para o PASEP), tais contribuições, destinadas ao financiamento da seguridade social, foram unificadas e, a partir de 1º de julho de 1976, passaram a ser denominadas, simplificadamente, PIS/PASEP.

Com o advento da Constituição de 1988 (art. 239, CF), ficou estipulado que os recursos do PIS/PASEP iriam financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial, sendo este consistente no pagamento de um salário mínimo anual aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal, desde que seus empregadores contribuam para o PIS/PASEP (art. 239, § 3º, CF). Observe o dispositivo constitucional:

> Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste **artigo**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003: "*O Supremo Tribunal Federal julgou importante questão sobre a exigibilidade da contribuição para o PASEP, pela União Federal, ao Estado do Paraná. Assim, ' (...) o Estado do Paraná, que, durante a vigência da Lei Complementar n. 8/70,* ***SE OBRIGARA****, por força da Lei n. 6.278/72, a contribuir para o PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO (PASEP),* ***JÁ NÃO PODERIA SE EXIMIR*** *da contribuição,* ***MEDIANTE SUA LEI*** *n. 10.533/93, pois, com o advento da Constituição Federal de 1988, a contribuição deixou de ser* ***FACULTATIVA****, para ser* ***OBRIGATÓRIA****, nos termos do art. 239.'*" (Nota: os grifos indicam os termos que tiveram que ser preenchidos na questão).

Observe o quadro mnemônico, contendo as principais informações sobre o tributo:[32]

Tipos de Contribuições para o PIS/PASEP			
Tipos	**Sujeito Passivo**	**Fato Gerador**	**Base de Cálculo**
PIS/PASEP (1)	Pessoas Jurídicas de Direito Privado e as que lhes são equiparadas	Obter faturamento mensal*	Faturamento mensal* (art. 1º e § 2º, da Lei n. 10.637/2002)
PIS/PASEP (2)	Entidades sem fins lucrativos (empregadoras)	Pagamento de salários	Folha de pagamentos
PIS/PASEP (3)	Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno	Arrecadação de receitas ou transferências correntes e de receitas	Valor das receitas ou transferências correntes e de receitas de capital

		de capital	recebidas
* O faturamento mensal corresponde à **receita bruta**, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em lei específica. Para Kiyoshi Harada, "faturamento é o ato de faturar, podendo significar, também, o somatório de diversas faturas, conforme ficou consagrado na prática comercial, quando se diz que o faturamento mensal de determinada empresa é de tantos reais, expressando o volume de vendas realizadas"31.			

A partir de 1º de janeiro de 2003, com a edição da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, foi instituída, com ressalvas previstas, a não cumulatividade na cobrança das contribuições para o Pis/Pasep sobre faturamento, cuja alíquota é de 1,65%.

d.3) Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A CSLL, instituída pela Lei n. 7.689/88, é gravame que incide sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas.

> **"Nos termos da Constituição, a contribuição social sobre o lucro destina-se ao financiamento da seguridade social".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (IX Concurso).

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

Observe o quadro mnemônico, contendo as principais informações sobre o tributo:

Contribuição para a Seguridade Social	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
Previsão	Art. 195, I, "c", CF c/c art. 28 da Lei n. 9.430/96
Fato Gerador	Auferimento de lucro
Base de Cálculo	Lucro, após certos ajustes (alíquota: 9%)
Sujeito Passivo	Pessoas jurídicas ou equiparadas
Sujeito Ativo	Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)

d.4) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

Instituída pela Lei n. 70/91, a COFINS veio substituir o antigo FINSOCIAL.

Observe o quadro mnemônico, contendo as principais informações sobre o tributo:

Contribuição para a Seguridade Social	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
Previsão	Art. 195, I, "b", CF c/c Lei n. 10.833/2003
Fato Gerador	Auferimento de faturamento mensal*
Base de Cálculo	Faturamento mensal ou **receita bruta** mensal, após a dedução das parcelas do faturamento (art. 1º, § 2º, da Lei n. 10.833/2003). A alíquota será de 7,6% (art. 2º)
Sujeito Passivo	Pessoas jurídicas de Direito Privado e as que lhes são **equiparadas** (nos termos da legislação do IR)
Sujeito Ativo	Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)
* O **faturamento mensal** corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para essas receitas, observadas as exclusões admitidas em lei específica.	

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Auditor Jr. da Petrobras, em 18-05-2008: *"A arrecadação com contribuições sociais é destinada à coleta de recursos para certas áreas de interesse do poder público. Um exemplo de contribuição incidente sobre a receita bruta das empresas é a contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009: *"Para exigência de contribuições sobre faturamento, a pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei".*

A referida definição de *faturamento mensal*, como fato gerador da COFINS, foi objeto de solicitação em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em 18-12-2005.

Com a Emenda Constitucional n. 42/2003 (art. 195, IV, CF), evidenciou-se a possibilidade de criação de contribuição previdenciária ou social, alcançando a importação de produtos e serviços estrangeiros, em razão do alargamento da incidência das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico (CIDEs), conforme se nota no art. 149,§ 2º, II, CF.

Nessa esteira, em 29 de janeiro de 2004, com o advento da Medida Provisória n. 164 (convertida na Lei n. 10.865/2004), foram instituídas as contribuições para: **(I)** o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e **(II)** os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS), incidentes sobre a importação de bens e serviços. Assim, surgiram as contribuições "COFINS-IMPORTAÇÃO" e "PIS/Pasep-IMPORTAÇÃO".

6.3 As "outras" contribuições sociais

O STF intitula "outras contribuições" aquelas que podem ser instituídas no plano da competência residual da União, conforme o disposto no art. 195, § 4º, CF. Tal comando, como é cediço, atrela a exegese à análise do art. 154, I, CF. Veja o comando constitucional:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)
> § 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. (Grifos nossos)

Procedendo-se ao cotejo dos dispositivos constitucionais (art. 195, § 4º, e art. 154, I), infere-se que as contribuições residuais para a seguridade social devem respeitar os seguintes parâmetros:

a) instituição, por **lei complementar**, vedando-se a utilização de medida provisória (art. 62, § 1º, III, CF);

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: *"Acerca das normas constitucionais relacionadas ao custeio da seguridade social, considerando os sucessivos 'deficit' nas contas da previdência social, apesar da elevada carga tributária, a Constituição autoriza a instituição de novas fontes de custeio, desde que isso seja feito por lei complementar".*

b) instituição pela União;

c) respeito ao princípio da não cumulatividade;

d) proibição de coincidência entre o seu fato gerador ou a sua base de cálculo com o fato gerador ou a base de cálculo de outras contribuições (e não com o fato gerador/base de cálculo de impostos!). Esta "adaptação hermenêutica" adveio de exegese insculpida no STF, para quem "não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou bases de cálculo próprios dos impostos discriminados na Constituição". Trata-se, portanto, da necessidade de uma inovação estrutural quanto às demais contribuições, e não quanto aos impostos propriamente ditos. Em outras palavras, **nada obsta a que uma contribuição para a seguridade social surja com fato gerador ou base de cálculo de um imposto já listado na Constituição**. Isso não lhe é defeso. O que lhe é proibido é a coincidência com a base de cálculo de outras contribuições.

> Note o item considerado **INCORRETO**, na prova realizada pelo Cespe/UnB (Juiz Federal Substituto – 5ª Região), em 05-08-2007: *"O STF já pacificou entendimento jurisprudencial no sentido de que não se admite a criação de contribuição para o financiamento da seguridade social que tenha a mesma base de cálculo de imposto já existente".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-04-2004: *"A Constituição Federal impede que as contribuições sociais para a seguri-dade social tenham base de cálculo própria de impostos".*
> **Importante:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o

cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), em julho de 2007: *"A União institui contribuição social cujo fato gerador e base de cálculo são os mesmos de um imposto de sua competência. Considera-se essa contribuição constitucional, por não haver vedações constitucionais quanto à utilização de mesmos fato gerador e base de cálculo, em se tratando de contribuições sociais e impostos".*

Veja a jurisprudência:

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 1º, I, DA LEI COMPLEMENTAR N. 84/96. I – Recentemente, o Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321 (Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º-10-1998), deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do artigo 1º, I, da Lei Complementar n. 84/96, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do artigo 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. II – Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 231.096/MG, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 02-031999; ver, ademais: **(I)** RE 242.615/BA, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 17-08-1999; **(II)** RE 231.096/MG, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 02-03-1999, e **(III)** RE 258.470/RS, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 21-03-2000) (Grifo nosso)

Posto isso, memorize que a competência residual ou remanescente pode estar associada a impostos ou a contribuições para a seguridade social, sempre no bojo de lei complementar, o que repudia, como se disse, seu exercício por medida provisória (art. 62, § 1º, III, CF).

6.4 Estudo complementar das contribuições

O presente estudo visa enfrentar a estrutura de certas contribuições que têm merecido, na doutrina e na jurisprudência, um tratamento diferenciado, em razão das características próprias que assumem em sua fisiologia.

Destacam-se, no presente tópico, duas contribuições tributárias e uma contribuição não tributária. As duas primeiras são a **Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)**, já extinta, e a **Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)**; a última é a **Contribuição para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)**.

Vamos detalhá-las:

a) Breve análise da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF)

Sucessora do antigo **IPMF** (Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF – surgiu com o objetivo primordial de custear a **solução dos problemas da saúde pública**, tendo existido no Brasil entre agosto de 1993 e dezembro de 2007.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal

da Receita Federal do Brasil, em 18-122005: "*Ao longo das décadas de 70 e 80, a tributação cumulativa foi gradualmente ampliada, por meio da criação do Programa de Integração Social (PIS), do Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL, atualmente COFINS) e, na década de 90, do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (atualmente, CPMF)*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em 18-12-2005: "*A Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), nos moldes atuais, foi sempre um tributo muito importante para o fomento do setor produtivo*".

A CPMF, propriamente dita, surgiu como tributo federal, à luz da **EC n. 12/96** (art. 74 do ADCT), cujo teor definiu os pressupostos gerais de cobrança desse tributo, tais como:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 25º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 20-10-2002: "*A contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, foi transformada em contribuição definitiva com a EC n. 37/2002*".

(I) a alíquota será não superior a 0,25% (§ 1º);
(II) a arrecadação será destinada ao Fundo Nacional de Saúde (§ 3º);
(III) **deve haver a obediência do gravame ao princípio da anterioridade qualificada ou nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, CF, não se lhe aplicando o art. 150, III, "b", CF (§ 4º);**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-112003: "*A CPMF está submetida ao princípio da anterioridade de que trata o art. 150, III, 'b', da Constituição Federal (vedação da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou)*".

(IV) deve haver a exigência do tributo pelo prazo não superior a dois anos (§ 4º);
(V) deve haver a sua incidência, ao lado do IOF, sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (§ 2º).

Quanto à sua natureza jurídica, a CPMF mostrou-se como contribuição para a seguridade social, desfrutando de total autonomia com relação às demais espécies tributárias. Desde seu nascedouro, a partir da Lei n. 9.311/96, o resultado de sua arrecadação esteve vinculado – pelo menos em tese – ao custeio de ações e serviços de saúde, isto é, a um dos itens que compõe as ações destinadas à seguridade social. Daí de adotar, nesta obra, este posicionamento classificatório.

No plano histórico-normativo, a hoje extinta CPMF despontou como uma exação de constitucionalidade duvidosa – desde seu nascedouro e durante toda a sua existência, marcada por arbitrárias prorrogações de suas normas –, traduzindo-se, sob a capa de um gravame provisório, em um inequívoco tributo permanente. De forma lamentável, o tempo de vida dessa contribuição foi caracterizado pela chancela do Judiciário, a despeito de invariáveis e reiterados questionamentos acerca de sua legitimidade.

Finalmente, em 13 de dezembro de 2007, poucos dias antes do prazo de expiração da EC n. 42/2003, o Plenário do Senado Federal rejeitou, em primeiro turno, o art. 2º da

Proposta de Emenda à Constituição (PEC) que prorrogaria a CPMF até 2011.

Com isso, a contribuição deixou de ser cobrada no Brasil a partir de 31 de dezembro de 2007. A derrota do governo no Senado, com a rejeição da prorrogação da cobrança da CPMF, implicou uma "perda" de receita anual estimada em, aproximadamente, R$ 40 bilhões. Com maior honestidade, diríamos: "perda" de receita, para o Estado, e "ganho", para o contribuinte, que deixou de pagar um retórico tributo voltado para a solução da saúde pública.

b) Análise da Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP)

Historicamente, o serviço de iluminação pública sempre ensejou controvérsias acerca de seu custeio.

Os municípios, visando burilar a ideal figura tributária, hábil ao ressarcimento da atuação estatal de fornecimento de energia, pensaram, ora nos impostos, ora nas taxas: nos impostos, haja vista ser o natural tributo tendente a custear as despesas públicas gerais do Estado, não referíveis a contribuintes determinados, o que se coaduna com o serviço de iluminação pública; nas taxas, por ser um tributo vinculado à atividade estatal – no caso, o serviço de iluminação –, ainda que se antevisse a inadequação do gravame, em razão da ausência de especificidade e divisibilidade do serviço.

Com o evolver dos anos, o STF começou a tomar posição e afastou com veemência as taxas de iluminação pública.

Observe a jurisprudência:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL N. 480, DE 24.11.83, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 1.244, DE 20.12.93. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município. (RE 233.332/RJ, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 10-03-1999) (Grifo nosso)

Em outubro de 2003, publicou-se a **Súmula n. 670 do STF**, segundo a qual "o **serviço de iluminação pública** não pode ser remunerado mediante taxa".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais – Teresina/PI, em 18-05-2008: *"Os serviços de iluminação pública são tributados por meio de contribuição, e não por meio de taxa".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: "*Em relação às taxas, o nosso ordenamento jurídico, expressamente, dispõe que a União, os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir taxa para o custeio de serviço de iluminação pública*".

É fácil perceber que o serviço de iluminação pública exterioriza, por si só, uma dificuldade na identificação do sujeito passivo, o que, a olhos vistos, cria sérios embaraços à tipologia tributária, provocando um cenário vocacionado à violação dos princípios da legalidade e da isonomia tributárias, além de mácula à razoabilidade e à proporcionalidade na tributação.

Não obstante, o legislador constituinte derivado, passando ao largo das controvérsias apresentadas, sentiu-se à vontade para editar, de afogadilho, nos últimos dias do ano de

2002, a EC n. 39/2002, que trouxe à baila a COSIP.

Ad argumentandum, critica-se, não sem razão, o processo elaborativo da EC n. 39/2002. É que o trâmite, de modo exótico e inédito, deu azo à violação do processo legislativo, não se permitindo votar a Emenda – como deve ser – em dois turnos, nas duas Casas do Congresso Nacional, com o devido respeito ao interstício mínimo previsto nos Regimentos Internos da Câmara e do Senado. Os dois turnos foram realizados, cumulativa e açodadamente, no mesmo dia, para que se evitassem os efeitos retardadores da aplicação do princípio da anterioridade tributária, caso houvesse a transposição do ano que se findava. Infelizmente, em casos semelhantes, o STF tem entendido que a interpretação do Regimento Interno das Casas Legislativas é matéria interna corporis, não sendo suficiente para a declaração de inconstitucionalidade formal do tributo.

Observe o dispositivo que hospeda o gravame:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"Sobre o Sistema Constitucional Tributário, é possível afirmar que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para custeio do serviço de iluminação pública, sendo facultada a cobrança na fatura de consumo de energia elétrica".*

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

À luz do preceptivo em epígrafe, permitiu-se aos **Municípios e Distrito Federal**, a instituição, por meio de lei ordinária, da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/SC, em 20-08-2006: *"A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Recife/PE, em 13-07-2003: *"De acordo com a Constituição Federal, os Municípios não têm competência para instituir contribuição que se destine ao custeio de serviço municipal de iluminação pública".*

"Há várias contribuições que são de competência da União: de melhoria, social para a seguridade social, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais. Desse rol, não faz parte a contribuição para o custeio do serviço de energia elétrica".

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, em março de 2008.

Como é cediço, a **lei ordinária** deve trazer os elementos configuradores de todo tributo (art. 97, I a V, CTN) no bojo da reserva legal ou tipicidade cerrada, quais sejam: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado, em 2006: "*As contribuições dos Municípios e do Distrito Federal para custeio do serviço de iluminação pública dependem, para sua cobrança, de regulamentação em lei complementar*".

Estranhamente, o texto constitucional atrela a COSIP apenas a três princípios constitucionais tributários – legalidade, irretroatividade e anterioridade – o que parece denotar uma imprópria postura reducionista, haja vista a inafastável conexão dos tributos a **todos** os princípios constitucionais tributários, como inexoráveis limitações ao poder de tributar (arts. 150 a 152, CF), ressalvados os casos discriminados no texto constitucional, como possíveis ressalvas.

A propósito do princípio da anterioridade tributária, frise-se que à COSIP se associam os princípios da anterioridade anual e da anterioridade qualificada (art. 150, III, "**b**" e "**c**", CF), **não se lhe aplicando a anterioridade mitigada ou nonagesimal do § 6º do art. 195**, própria das contribuições para a seguridade social.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no XXI Concurso para Procurador da República: *"As contribuições que compõem o Sistema Tributário Nacional, elencadas nos artigos 149 e 149-A, da Carta da República submetem-se à regra da anterioridade nonagesimal"*.

À primeira vista, resistimos a crer que, seguindo este plano de formatação legal da COSIP, alguns desses elementos possam ser induvidosamente dotados de constitucionalidade.

As dúvidas que lançamos são singelas diante da vaguidão conceitual do serviço de "iluminação pública": qual será a base de cálculo do gravame? Que alíquota será razoável? Quem é o sujeito passivo? Se o tributo é sinalagmático, como fica a questão da referibilidade?

Com efeito, é possível inferir que o fato gerador da COSIP é a prestação do serviço de iluminação pública, o que denota o caráter vinculado deste gravame genuinamente finalístico. Havendo a atividade estatal mencionada, há de haver a exigência da exação, atrelada à atuação estatal – o financiar de um serviço de iluminação pública –, entretanto, tal sinalagma, por si só, não certifica a "referibilidade" do tributo, uma vez que não é possível discriminar quais são os usuários do serviço disponibilizado.

Ad argumentandum, à luz do necessário enquadramento classificatório da exação, não há como associar a COSIP, por exemplo, a uma taxa, uma vez **faltantes os elementos da especificidade e divisibilidade** para a exação. Com efeito, o serviço de iluminação pública não é prestado a um número determinado ou determinável de contribuintes, mas, sim, a qualquer pessoa sobre a qual incidam os raios de luz, oriundos dos postes de iluminação, nos logradouros públicos. Frise-se que, diante dessa situação, ainda subsiste o mencionado Enunciado n. 670 do STF, e associar a COSIP a taxas é permitir nítida burla à jurisprudência jásumulada.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: *"Os serviços de iluminação pública são tributados por meio de contribuição, e não por meio de taxa"*.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"A contribuição de iluminação pública pode ser cobrada por Municípios e pelo Distrito Federal para o específico custeio de serviços divisíveis"*.

O fato curioso é que muitos municípios instituíram suas COSIPs, "aproveitando" o teor das leis instituidoras das já inconstitucionais "taxas de iluminação pública", em uma exótica "reciclagem normativa". Cite-se o Município de Fortaleza, em cuja Lei n. 8.678/2002 (art. 3º), instituidora da COSIP, previu-se, textualmente, que este tributo substituirá a Taxa de Iluminação Pública, adotando-se o mesmo fato gerador, sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota.

Parte da doutrina desfruta de pensamento dessemelhante, entendendo que a COSIP é um "imposto travestido de contribuição". E, se assim o é, deflagra, de plano, as seguintes celeumas: **(I)** uma bitributação com o ICMS, no campo de incidência sobre a energia; **(II)** ofensa ao pacto federativo, pois haveria invasão de competência dos municípios no âmbito do ICMS, que é imposto estadual; **(III)** ofensa ao princípio da não afetação dos impostos, pois o imposto não pode ter sua arrecadação vinculada a qualquer despesa (art. 167, IV, CF); **(IV)** a necessidade de lei de caráter nacional para definir fato gerador, base de cálculo e contribuintes (art. 146, III, "a", CF).

Por derradeiro, diga-se que o parágrafo único do art. 149-A da CF dispõe que é facultada a cobrança da COSIP na fatura de consumo de **energia elétrica**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para o cargo de Juiz Federal da 3ª Região: *"A contribuição para custeio do serviço de iluminação pública não pode ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica"*.

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009: *"Acerca da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, é possível afirmar que é obrigatória a cobrança dessa contribuição na fatura mensal de consumo de energia elétrica"*.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Ludus/PI, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Belém do Piauí/PI, em 2009: *"De acordo com a Constituição da República de 1988, não há óbices na instituição de contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, sendo legítima a cobrança dessa contribuição na própria fatura de consumo de energia elétrica"*.

Desgraçadamente, na maior parte dos municípios, a cobrança da energia consumida (conta de luz elétrica) é feita de modo "casado" com a exigência da COSIP, sendo impossível a quitação de uma sem o fazer com relação à outra. A ardilosa sistemática, inibitória de litigiosidade, cria uma espécie de blindagem ao mecanismo de cobrança, que se mantém inatacável, além de obstar que se tragam as exigências à discussão, individualizadamente, o que parece afrontar o art. 39, I, do Código de Defesa do Consumidor, a par do art. 5º, LIV e LV, e do art. 60, § 4º, ambos da CF. O tema não é infenso a férteis debates.

Posto isso, diante da classificação a que devemos nesta obra proceder – não sem esforço –, ficamos instados a rotular a COSIP de "tributo", associando-a à espécie das "contribuições", como uma **contribuição sui generis**, sem que se confunda tal contribuição com as três outras, previstas no caput do art. 149 da CF: contribuições sociais, corporativas ou interventivas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em concurso realizado pela FCC, para o cargo de Procurador do MP/TCE/PI, em 2004: "*A contribuição de iluminação pública é uma contribuição 'sui generis' que pode ser instituída pelos Municípios ou Distrito Federal*".

Aliás, o STF (Pleno), com julgamento em repercussão geral, adotou a classificação da COSIP como contribuição "sui generis", chancelando a constitucionalidade da exação, conforme a ementa abaixo:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RE INTERPOSTO CONTRA DECISÃO PROFERIDA EM ADI ESTADUAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA – COSIP. ART. 149-A, CF. LEI COMPLEMENTAR N. 7/2002, DO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ, SANTA CATARINA. (...) III – Tributo de caráter "sui generis", que não se confunde com um imposto, porque sua receita se destina a finalidade específica, nem com uma taxa, por não exigir a contraprestação individualizada de um serviço ao contribuinte. IV – Exação que, ademais, se amolda aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. (RE 573.675 Repercussão Geral, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Pleno, j. em 25-03-2009)

c) Análise da contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e sua natureza não tributária

O FGTS, instituído pela Lei n. 5.107/66 – e, atualmente, regulado pela Lei n. 8.036/90 –, é fundo constituído por depósitos mensais, efetuados pelos empregadores em nome de seus empregados (art. 15 da Lei n. 8.036/90).

Para o STF, o FGTS não detém natureza tributária, mas, sim, natureza trabalhista e social, o que lhe retira o timbre de contribuição fiscal ou parafiscal.

Sendo um direito do trabalhador, garantido pelo Estado, os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, sob a disciplina do Direito do Trabalho. Observe, no STF, a jurisprudência:

> **EMENTA:** FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO. SUA NATUREZA JURÍDICA. CONSTITUIÇÃO, ART. 165, XIII. LEI N. 5.107, DE 13.9.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. (...) Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do estado, ou de órgão da administração pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo poder público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao erário, como receita pública. Não há, daí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no direito do trabalho (...). (RE 100.249, Pleno, rel. Min. Oscar Correa, j. 02-12-1987; ver, ademais: RE 134.328, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-02-1993) (Grifos nossos)

Na mesma trilha, entende o STJ, no que é seguido pelo STF, que não se lhe aplicam, mesmo que por interpretação extensiva ou analógica, as disposições do CTN, v.g., o art.

135, III, do CTN, que permite o redirecionamento de execução fiscal, ou, também, as disposições afetas à prescrição (art. 174, CTN), haja vista a adoção da prescrição trintenária para o FGTS. Aliás, urge mencionar o teor da **Súmula n. 210 do STJ**: "A ação de cobrança das contribuições para o FGTS prescreve em trinta(30) anos".Mencione-se, ademais, que o TRF (4ª Região) sumulou, igualmente, a matéria, no enunciado n. 43: "As contribuições para o FGTS não têm natureza tributária, sujeitando-se ao prazo prescricional de trinta anos".

Veja, no STJ, os entendimentos jurisprudenciais:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. MASSA FALIDA. CRÉDITOS DE FGTS. (...) 3. A contribuição para o FGTS não tem natureza tributária. Sua sede está no artigo 165, XIII, da Constituição Federal. É garantia de índole social. 4. Os depósitos de FGTS não são contribuições de natureza fiscal. Eles pressupõem vínculo jurídico disciplinado pelo Direito do Trabalho. 5. Impossibilidade de, por interpretação analógica ou extensiva, aplicarem-se ao FGTS as normas do CTN. 6. Precedentes do STF (RE n. 100.249-2); Idem, no STJ (RESP n. 11.089/MG). 7. Recurso parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (RESP 383.885, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 07-05-2002) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** PROCESSUAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE EXCESSO DE MANDATO, INFRAÇÃO À LEI OU AO REGULAMENTO. 1. A responsabilidade do sócio não é objetiva. Para que exsurja a sua responsabilidade pessoal, disciplinada no art. 135 do CTN, é mister que haja comprovação de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringiu a lei, o contrato social ou o estatuto. 2. Em recente julgamento a Corte decidiu que as contribuições para o FGTS não têm natureza tributária, por isso são inaplicáveis às execuções fiscais destinadas à cobrança dessas contribuições, as disposições do Código Tributário Nacional. 3. Precedentes. 4. Recurso improvido. (RESP 396.275, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 1º-10-2002; ver, ademais, RESP 703.347, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º-03-2005) (Grifo nosso)

Observe, ainda, no STF, o mesmo posicionamento:

> **EMENTA:** FGTS. NATUREZA. O fundo de garantia do tempo de serviço tem natureza trabalhista e social, não se lhe aplicando as normas disciplinadoras da prescrição e da decadência relativas aos tributos. Precedente: RE n. 100.249, julgado pelo Pleno, conhecido e provido, por maioria, tendo sido redator designado o Ministro Néri da Silveira, com aresto veiculado no Diário da Justiça de 1º de julho 1988, à página 16.903. (RE 120.189, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 26-10-1998) (Grifo nosso)

De acordo com a legislação vigente, cabe ao Ministério do Trabalho e Emprego a fiscalização e a apuração das contribuições ao FGTS, bem como a aplicação das multas decorrentes de infrações a essa legislação – tarefa exercida pela Secretaria de Inspeção do Trabalho – SIT, órgão integrante da estrutura do Ministério.

A representação judicial e extrajudicial do FGTS é de responsabilidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), instituição vinculada à Advocacia Geral da União, que também exerce a Consultoria Jurídica do Ministério da Fazenda, bem assim as atribuições de inscrição em dívida ativa e execução dos créditos de natureza fiscal da Fazenda Nacional. Tal representação também pode ser exercida pela Caixa Econômica Federal, Agente Operador do Fundo, mediante convênio com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Frise-se que as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), optantes pelo SIMPLES – e, hoje, pelo SUPERSIMPLES –, estão sujeitas à incidência e recolhimento normais do FGTS, sem a sua inclusão no sistema unificado.

A título de reforço, não se deve confundir o FGTS com as contribuições sociais

federais, criadas pela LC n. 110/2001. Estas vieram com a finalidade de obter recursos para o pagamento do acordo firmado com os correntistas do FGTS, que não tiveram suas contas corrigidas em conformidade com os expurgos inflacionários referentes aos planos econômicos Collor, Bresser e Verão. Como se estudou, tais exações foram consideradas, pelo STF, "contribuições sociais gerais" (MC da ADI n. 2556-2/DF-2002).

7 O SIMPLES FEDERAL E O SIMPLES NACIONAL

Os arts. 170, IX, e 179, ambos da CF, preveem o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP).

Nesse contexto, exsurgiu, com a Lei n. 9.317/96, o Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), permitindo-se que as pessoas jurídicas, optantes pelo regime, recolhessem, mensalmente, de uma forma simplificada, por meio de um único documento de arrecadação (DARF), os seguintes impostos e contribuições, todos federais:

Impostos	
IRPJ	IPI

Contribuições			
PIS/PASEP	COFINS	CSLL	Contribuições Patronais (Folha de Pagamentos)

Observe que vários tributos não foram alcançados pela sistemática unificada, devendo ser pagos separadamente. É o caso das taxas (v.g., a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA). Nesse sentido, vale a pena ver o teor do REsp 1.242.940/PR, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 23-10-2012.

Por outro lado, à luz do art. 3º, § 2º, da Lei n. 9.317/96, o pagamento unificado dos impostos e contribuições não exclui a incidência dos tributos adiante explicitados, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. São eles: IOF, II, IE, IR, ITR, **FGTS**[a], **CPMF**[b] e as **Contribuições a cargo do Trabalhador**[c] (art. 3º, § 2º, da Lei n. 9.317/96).

a. Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 30-11-2003: *"Em relação ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), instituído pela Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 'a inscrição de pessoa jurídica no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições, entre outros: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS).'"*

b. Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em 18-122005: *"A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado de impostos e contribuições. O pagamento unificado não exclui, entre outras, a incidência da CPMF, em relação à qual será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas".*

c. Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem dos Advogados do Brasil, em 20-082006: *"A pessoa jurídica optante pelo SIMPLES deverá pagar, separadamente, a contribuição para a seguridade social relativa ao empregado".*

A empresa inscrita no SIMPLES federal está dispensada do recolhimento de certas contribuições, quais sejam: Contribuições a Terceiros (Sistema "S") e a Contribuição Sindical.

O SIMPLES federal vigorou até 31-07-2007. Todavia, desde 2003, o texto constitucional já previa a possibilidade de um sistema mais abrangente, com tendência a uma unificação mais ampla.

Com a EC n. 42/2003, que acrescentou a alínea "d" ao inciso III do art. 146 da CF, dispôs-se que à lei complementar caberia a definição de um sistema simplificado que alcançasse mais tributos, v.g., o ICMS (art. 155, II, CF) e outros. Note o dispositivo:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
>
> (...)
>
> III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
>
> (...)
>
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.
>
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, "d", também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (...). (Grifos nossos)

Nesse contexto, publicou-se a LC n. 123/2006, instituindo o **SIMPLES Nacional** – ou "SUPERSIMPLES" –, em substituição ao anterior regime, vindo abarcar tributos federais, estaduais e municipais. O novo Sistema passou a viger a partir de 1º de julho de 2007, revogando, assim, a Lei n. 9.317/96, do SIMPLES federal.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico II (Jurídico) do Sebrae/BA, em 30-11-2008: *"O SIMPLES Nacional, instituído com a Lei Geral das Microempresas, de 2006, mas que só entrou em vigor em 1º de julho de 2007, substituiu o SIMPLES Federal, de 1996, e constitui um tratamento tributário favorecido e diferenciado, aplicável às micro e pequenas empresas".*

O SUPERSIMPLES não é um tipo de "imposto", nem um tipo de "tributo"; também não é "isenção" ou "conjunto de benefícios". Trata se, em verdade, de um sistema de pagamento unificado de vários tributos, em regra, mais benéfico do que a tributação convencional, em que a adesão é facultativa (ver art. 146, III, "d", parágrafo único, I, CF), exceto no caso de empresas cuja opção esteja vedada (art. 17, I a XIV, da LC n. 123/2006).

De acordo com o art. 17, I ao XV, da LC n. 123/2006 (atualizada pela Lei Complementar n. 128/2008), não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

– que explore atividade de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos e atividades congêneres (inciso I);
– que tenha sócio domiciliado no exterior (inciso II);
– de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal (inciso III);

– **que possua débito, sem exigibilidade suspensa, com o INSS ou com outro Fisco (inciso V);**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"A Lei Complementar n. 123/2006 instituiu o regime diferenciado e privilegiado às micro e pequenas empresas. Em relação ao disposto nessa Lei, é possível afirmar que as microempresas estão dispensadas de emitir documentos fiscais, de acordo com instruções do Comitê Gestor do Simples Nacional".*

– que preste serviço de transporte intermunicipal e interesta-dual de passageiros (inciso VI);
– que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica (inciso VII);
– que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas (inciso VIII);
– que exerça atividade de importação de combustíveis (inciso IX);
– que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:
– cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes (inciso X, "a");
– bebidas (alcoólicas; refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; preparações compostas para elaboração de bebida refrigerante; cervejas sem álcool) (inciso X, "b");
– que preste serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua **profissão regulamentada** ou não, ou, ainda, serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios (inciso XI);

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem dos Advogados do Brasil, em 20-08-2006: "*As pessoas jurídicas prestadoras de serviços profissionais médicos não poderão optar pelo SIMPLES".*

– que realize cessão ou locação de mão-de-obra (inciso XII);
– que realize **atividade de consultoria** (inciso XIII);

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico II (Jurídico) do Sebrae/BA, em 30-11-2008: *"As empresas de assessoria e consultoria podem ingressar no SIMPLES Nacional efetuando o recolhimento unificado de tributos e contribuições, desde que não se dediquem a outras atividades".*

– que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis (inciso XIV);
– que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS (inciso XV).

Note que, à luz da lista em epígrafe, vários tributos não foram alcançados pelo SUPERSIMPLES, tais como: IOF, II, IE, IR, ITR, **FGTS**, CPMF e as Contribuições a cargo do Trabalhador, entre outros (ver art. 13, § 1º, I a XV, da LC n. 123/2006, atualizado pela

LC n. 128/2008).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada em 19-08-2007, pelo Cespe/UnB (OAB/2007): *"Inclui-se, entre as contribuições recolhidas pelo sistema do Simples Nacional, a contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)".*

Nesse passo, novo rol de tributos unificados trouxe a inclusão do ICMS e do ISS, mantendo-se os tributos agregados no regime anterior (art. 13 da LC n. 123/2006). Note o quadro mnemônico:

Supersimples (Tributos)	
Impostos	**Contribuições**
IRPJ	PIS/PASEP*
IPI*	COFINS*
ICMS**	CSLL
ISS***	CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA (CPP)
Comentários	
* O sistema abarca o **IPI, o PIS/Pasep e a COFINS** nas operações internas. Assim, não inclui os gravames citados, quando incidentes na importação de bens e serviços (os casos de IPI-Importação, PIS-Importação e COFINS-Importação (art. 13, § 1º, XII, da LC n. 123/2006). ** Memorize, entre outras situações previstas, que não está incluído o **ICMS** devido na importação de serviços, no desembaraço aduaneiro, nas operações sujeitas à substituição tributária (art. 13, § 1º, XIII, "a" a "h", da LC n. 123/2006, alterado pela LC n. 128/2008). *** O Sistema não inclui o **ISS** devido **(I)** nos serviços sujeitos à substituição tributária, nem **(II)** nas importações de serviços (art. 13, § 1º, XIV, "a" e "b", da LC n. 123/2006).	

Ressalte-se, ainda, que o Sistema utiliza uma única base de cálculo – a receita bruta da pessoa jurídica, auferida no mês –, sobre a qual incidirá um percentual de alíquota, dependendo do enquadramento da ME ou da EPP. **O recolhimento é mensal, utilizando-se o documento único de arrecadação (DARF)**, conforme o caput do art. 13 da LC n. 123/2006.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem dos Advogados do Brasil, em 19-08-2007: *"O Simples Nacional implica o recolhimento trimestral de vários tributos, mediante documento único de arrecadação".*

Frise-se, ainda, que a empresa inscrita no SUPERSIMPLES está dispensada do recolhimento de certas contribuições (art. 13, § 3º, da Lei n. 123/2006): Contribuições a Terceiros (Sistema "S"), Contribuição ao Salário-educação e a Contribuição Sindical.

Ademais, é relevante mencionar que as empresas que eram optantes do anterior regime foram automaticamente enquadradas no novo Sistema, devendo essa opção automática ser regulamentada pelo Comitê Gestor (art. 16, §§ 4º e 5º, da Lei n. 123/2006, atualizada pela LC n. 127/2007).

As ME e EPP, que estejam no SUPERSIMPLES, **deverão apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, anualmente, uma Declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais**. A declaração constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas (art. 25, caput e § 1º da LC n. 123/2006, atualizada pela LC n. 128/2008).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"A Lei Complementar n. 123/2006 instituiu o regime diferenciado e privilegiado às micro e pequenas empresas. Em relação ao disposto nessa Lei, é possível afirmar que as microempresas que tenham débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), cuja exigibilidade não esteja suspensa, não podem aderir ao Simples Nacional".*

Por fim, as empresas enquadradas no Sistema poderão ser excluídas (art. 28): **(I)** de ofício, por iniciativa da Administração Pública (art. 29, I a XII, atualizado pela LC n. 127/2007); ou **(II)** mediante comunicação prévia (art. 30, I a III).

8 REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS

De início, é importante mencionar que o tema da "repartição constitucional das receitas tributárias" não é próprio do estudo do Direito Tributário, mas, sim, do Direito Financeiro, ao qual cabe, com maior proximidade, regular o destino do numerário arrecadado, bem como o repasse entre as entidades federadas. Entretanto, preferimos tratá-lo com bastante detalhe, neste Manual, em virtude da iterativa cobrança nos concursos públicos, conforme se notará no desenrolar do tópico, que traz expressiva enumeração de itens de prova.

Passemos a seu detalhamento:

A matéria afeta à "repartição das receitas tributárias" ocupa, topograficamente, no texto constitucional, entre os arts. 157 a 162, a "Seção VI" do "Capítulo I" (Do Sistema Tributário Nacional) do "Título VI" (Da Tributação e do Orçamento). É de notar, portanto, a inserção da temática em **capítulo dedicado ao "Sistema Tributário Nacional"**. A propósito, nos EUA, o tópico recebe a doutrinária denominação de "discriminação por produto" (ou "grants-in-aids").

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009: "*O capítulo dedicado ao 'Sistema Tributário Nacional' engloba os princípios constitucionais tributários, as imunidades tributárias, as discriminação de competências tributárias e a repartição de receitas tributárias*".

A repartição de parcela da arrecadação tributária, entre as entidades impositoras, é meio garantidor da autonomia política dos entes federados, uma vez que esta inexiste se estiver dissociada da autonomia financeira.

É sabido que competem à União mais impostos do que aos Municípios e Estados-membros da Federação. Aliás, a soma algébrica dos impostos municipais (três) e estaduais (três) não supera o número de impostos federais (nove, ao todo). Diante desse desequilíbrio de compe-tências, com concentração de renda nos cofres da União, entendemos que houve por bem o legislador em conceber uma repartição das receitas, cabendo à União fazer o repasse aos Estados e Distrito Federal, e, por sua vez, aos Estados, efetuar uma redistribuição aos Municípios.

Fato é que os **Municípios** não deverão fazer quaisquer repasses, mas somente deles

participar, como legítimos destinatários. Da mesma forma, o **Distrito Federal**, em razão de não ser constituído por municípios, não terá a quem repasses fazer. Assim, os Municípios e o Distrito Federal **não** repartem, só se beneficiam da repartição.

É imperioso registrar que a repartição de receitas tributárias convive harmonicamente com o princípio da não afetação dos impostos, mostrando-se-lhe como expressa ressalva. É o que se depreende da leitura do art. 167, IV, CF, na redação dada pela EC n. 42/2003:

> Art. 167. São vedados: (...)
>
> IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, (...)

Como se nota, o dispositivo prevê exceções, entre as quais se destaca a **repartição do produto da arrecadação de impostos** (arts. 158 e 159). Nessa medida, o compartilhamento de receita, quer de imposto, quer de contribuição, previsto nos arts. 158 e 159, mostra-se como **mitigação do postulado** que veda a vinculação de receita tributária a órgão, fundo ou despesa.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José/SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007: "*De acordo com a Constituição da República, a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa é vedada. Há, porém, exceções. Pode-se considerar uma exceção a essa regra: a repartição do produto da arrecadação de impostos da União (IR e ITR, por exemplo) e dos Estados (IPVA e ICMS, por exemplo) aos Municípios, nos termos previstos na própria Constituição da República*".

Por fim, urge frisar que as transferências tributárias constitucionais da União para os Estados, Distrito Federal e Municípios podem ser classificadas em transferências diretas (repasse de parte da arrecadação para determinado governo) ou transferências indiretas (mediante a formação de Fundos Especiais). No entanto, independentemente da modalidade, as transferências sempre ocorrem **do governo de maior nível para os de menores níveis**, quais sejam: da União para Estados e Distrito Federal; da União para Municípios; ou dos Estados para Municípios. Vamos conhecer agora as transferências diretas:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: "*A repartição de receitas tributárias pode ocorrer de ente federado menor para o maior*".

8.1 Transferências diretas feitas da União para os Estados e Distrito Federal

> a) **100%** do produto da arrecadação do **IR-FONTE (IRRF)**, incidente na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles (Estados e Distrito Federal), suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem (art. 157, I, CF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: "*Pertence ao Estado e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem*".
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para

o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 22-07-2007.

O mecanismo pode ser assim detalhado: o IRRF é imposto federal, incidente sobre os rendimentos pagos pela entidade retentora aos empregados. A União, em vez de se apropriar do imposto, incidente sobre os rendimentos pagos aos servidores estaduais ou distritais pelos próprios Estados ou Distrito Federal (e suas **autarquias e fundações**), repassa integralmente o seu valor a estes (Estados ou Distrito Federal).

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Advogado da Fundação Instituto de Terras do Estado de São Paulo (ITESP), em 21-09-2008: *"Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, sobre rendimentos pagos por eles, exceto suas autarquias".*

Essa repartição aponta como destinatários do numerário dividido os Estados-membros e o Distrito Federal, sem prejuízo de suas autarquias e fundações. **Não se incluem, portanto, as sociedades de economia mista e as empresas públicas estaduais.**

O detalhe do texto foi solicitado em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Recife, em 13-07-2003.

O curioso é observar que o Sistema Tributário Nacional contempla a hipótese de existência de **"um tributo de competência de um ente federado, mas com arrecadação destinada totalmente a outro ente"**. Por fim, frise-se que, em 2010, lapidou-se a **Súmula 447 do STJ**, segundo a qual "os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores".

O item, considerado **CORRETO**, foi solicitado em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do TCU, em 03-03-2007.

b) 30% do produto da arrecadação do **IOF-OURO**, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Estado de origem, no qual houver extração do ouro (art. 153, § 5º, I, CF).

O IOF-OURO, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, terá o produto da arrecadação repartido com o Estado de origem, no qual houver extração do ouro (art. 153, § 5º, I, CF). O bolo arrecadado pela União deverá ser fatiado, nos seguintes percen-tuais: 30% para os Estados e Distrito Federal e 70% para os Municípios. Frise-se que, no caso do Distrito Federal, a repartição com este será integral (100%), pois não há municípios.

Daí se afirmar que o IOF-OURO é um tributo cuja repartição tributária se desdobra de modo compartilhado. Note o comando constitucional:

Art. 153. (...)

§ 5º – O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I – **trinta por cento** para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 28-01-2007: *"Sobre a repartição das receitas tributárias da União, podemos afirmar que cem por cento do Imposto Sobre Operações Financeiras incidente sobre o ouro como ativo financeiro pertencem à União"*.

II – setenta por cento para o Município de origem.

Memorize, por fim, que o dispositivo **não faz menção ao "IOF", em si, mas ao IOF-OURO**, isto é, aquele incidente na operação com o referido ativo financeiro.

O detalhe do texto foi solicitado em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de 3ª Classe – Manaus/AM, em fevereiro de 2006.

c) 10% do produto da arrecadação do **IPI**, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II, CF), devendo o montante compor o Fundo de Compensaçãode Exportações (FPEx), conforme será detalhado adiante.

O IPI é um tributo cuja repartição tributária se desdobra em fases sucessivas. Inicialmente, o bolo arrecadado pela União deverá ser fatiado com os Estados e Distrito Federal, no percentual de 10%. Após, como se estudará adiante, tal percentual sofrerá uma nova repartição – agora, dos Estados para os Municípios –, havendo uma redistribuição de 25% do valor inicialmente repartido de IPI (art. 159, § 3º, CF). Ou seja: os Municípios ficam com ¼ do valor (25% x 10 = 2,5% da receita total do IPI), enquanto os Estados e Distrito Federal ficam com ¾ do valor (75% x 10 = 7,5% da receita total do IPI).

Observe as assertivas abaixo, que reproduzem a postura capciosa das Bancas de concurso, ao elaborarem itens que trazem o percentual de repartição alterado:

a) "A União entregará, do produto da arrecadação do IPI, quarenta por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007.

b) "As atuais regras de repartição das receitas tributárias previstas na Constituição Federal determinam que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal 100% do produto da arrecadação do imposto da União incidente sobre produtos industrializados nos seus respectivos territórios".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado do BNDS, em 19-07-2008.

c) "No tocante à participação no produto da arrecadação dos impostos da União e dos Estados, pertencem aos Municípios, cinquenta por cento do produto da arrecadação do IPI".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

d) 20% do produto de arrecadação do **Imposto Residual** (art. 154, I, CF).

O federal imposto residual, criado por lei complementar, deverá ter sua receita

apropriada pela União no percentual de 80%. É que vinte por cento do valor arrecadado serão repartidos com os Estados e Distrito Federal.

Observe abaixo o item de concurso, considerado "correto", que dá ao tema um certo contexto prático:

> **"Considere que a União tenha instituído, mediante o exercício de sua competência tributária residual, um novo imposto e que tenha aumentado em mais de 10 milhões de reais a arrecadação tributária federal. Nesse caso, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal vinte por cento do produto da referida arrecadação".**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador da Secretaria de Estado e Administração de Sergipe (SEAD/SES), em 1º-03-2009.

Veja, ainda, a assertiva abaixo, que traz alterado o percentual de repartição tributária do imposto residual:

> **"Pertencem aos Municípios todo o produto da arrecadação dos impostos residuais".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Instituto Pró Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

e) 29% do produto de arrecadação da **CIDE-Combustível** (art. 159, III, CF – EC n. 44/2004).

A Cide-Combustível é um tributo cuja repartição tributária se desdobra em fases sucessivas. Inicialmente, o bolo arrecadado pela União deverá ser fatiado com os Estados e Distrito Federal, no percentual de 29%. Isso significa que a União abocanha o pedaço equivalente a 71% da arrecadação do tributo federal, deixando o restante para as entidades subalternas. Após, como se detalhará em iminente tópico, o percentual de 29% sofrerá uma nova repartição – agora, dos Estados e Distrito Federal para os Municípios –, havendo uma redistribuição de 25% do valor inicialmente repartido. Ou seja: os Municípios ficam com ¼ do valor (25% x 29 = 7,25% da receita total da CIDE-Combustível), enquanto os Estados e Distrito Federal ficam com ¾ do valor (75% x 29 = 21,75% da receita total da CIDE-Combustível).

Daí se poder afirmar que **"os Estados e os Municípios recebem da União parcelas da chamada CIDE combustíveis (contribuição de intervenção no domínio econômico cobrada em razão da comercialização de combustíveis)"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007. **Observação:** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: "*Um sistema tributário envolve não apenas as atribuições para instituir tributos e as limitações ao poder de tributar, mas abrange, ainda, a repartição da receita arrecadada. Com relação a essa repartição, é possível afirmar que parte da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico sobre petróleo, derivados e combustíveis é distribuída entre estados e municípios*".

CONCLUSÃO QUANTO ÀS TRANSFERÊNCIASDIRETASFEITAS DA UNIÃO PARA OS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL: Desse modo, conclui-se que os Estados-Membros e o Distrito Federal, quanto aos tributos da União, participam dos seguintes gravames federais: IRRF, IOF-OURO, IPI, Imposto Residual e CIDE-Combustível.

8.2 Transferências diretas feitas da União para os Municípios

a)100% do produto da arrecadação do **IR-FONTE (IRRF)**, incidente na fonte pagadora, sobre rendimentos pagos a qualquer título, por eles (Municípios), suas autarquias e fundações que instituírem e mantiverem **(art. 158, I, CF)**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-042009: *"Pertence aos municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem".*

Observação: item semelhante, fazendo menção ao percentual integral de 100% de repartição do IRRF para os Municípios, foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas pelas seguintes instituições: **(I)** FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009; e **(II)** Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 13-01-2008; **(III)** Cesgranrio, para o cargo de Advogado do BNDES, em 19-07-2008.

Essa repartição se refere aos Municípios, sem prejuízo de suas autarquias e fundações. Não se incluem, portanto, as sociedades de economia mista e as empresas públicas municipais.

Nesse rumo, observe a assertiva abaixo, que reproduz a postura capciosa de Banca de concurso, ao elaborar item, considerado "incorreto", que faz menção às autarquias e fundações municipais:

> **"Pertencem aos Municípios o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza da União, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título pelos Municípios. Entretanto, está excluído da repartição o produto da arrecadação desse mesmo imposto com relação às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelos Municípios".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008.

O mecanismo pode ser assim detalhado: o IRRF é imposto federal, incidente sobre os rendimentos pagos pela entidade retentora aos empregados. A União, em vez de se apropriar do imposto, incidente sobre os rendimentos pagos aos servidores municipais pelos próprios Municípios (e suas autarquias e fundações), repassa integralmente o seu valor a estes (Municípios).

Em tempo, veja a assertiva abaixo, considerada "incorreta", que reproduz uma confusão entre as pessoas políticas jungidas à questão:

> **"Pertencem aos Municípios todo o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados, suas autarquias e pelas fundações que instituir e mantiver".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

O curioso é observar que o "Sistema Tributário Nacional" contempla a hipótese de existência de **"um tributo de competência de um ente federado, mas com arrecadação destinada totalmente a outro ente"**.

O detalhe do texto foi solicitado em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do TCU, em 03-03-2007.

Por fim, atente para as assertivas abaixo, consideradas "incorretas", que trazem com equívoco o percentual de repartição em 50% para a repartição tributária em comento:

a) **"No tocante à participação no produto da arrecadação dos impostos da União e dos Estados, pertencem aos Municípios, cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

b) **"Na repartição de rendas tributárias, cabe ao Município 50% do produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por ele, suas autarquias e fundações".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 22-07-2007.

b) 50% do produto da arrecadação do **ITR** – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, relativamente aos imóveis nesta situados. O percentual, como se explicará, pode chegar a **100%**.

O percentual de repartição tributária do ITR, como regra, será de 50% (art. 158, II, da CF). A propósito, veja a **assertiva abaixo**, considerada "correta", que ratifica o indigitado percentual:

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela OAB/SP para o Exame de Ordem dos Advo-gados, em 14-09-2008. A propósito, item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 28-01-2007.

"As normas que regem a repartição das receitas tributárias determinam que pertencem aos municípios 50% do produto da arrecadação do ITR, relativamente aos imóveis neles situados".

Trata-se de repartição tributária afeta a um imposto federal (ITR), cujo destinatário será o Município, e não os Estados ou Distrito Federal. A esse propósito, veja a **assertiva abaixo**, considerada "incorreta", que traz o equívoco mencionado, sem contar o erro quanto ao percentual:

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado do BNDS, em 19-07-2008.

"As atuais regras de repartição das receitas tributárias previstas na Constituição Federal determinam que pertencem aos Estados e ao Distrito Federal 20% do produto da arrecadação do imposto da União incidente sobre a propriedade

territorial rural".

Todavia, o limite poderá atingir o patamar de 100% para os Municípios, caso estes se dediquem às atividades de fiscalização e cobrança do tributo (delegação de capacidade tributária ativa), desde que dessa atividade não resulte uma redução de imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal. Note os mandamentos constitucionais:

> Art. 153 (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:
>
> III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. (Incluído pela EC n. 42/2003)
>
> Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...)
>
> II – cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

O motivo é que **"o ITR tem sido alvo de discussão nas finanças públicas no Brasil. Municípios querem ampliar ou até mesmo totalizar a arrecadação desse tributo. É por isso que, de acordo com a Constituição de 1988, a competência do tributo é da União, que fica com 50% dos recursos, sendo os demais 50% repassados aos municípios"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Auditor-Fiscal Tributário Municipal da Prefeitura Municipal de São José do Rio Preto/SP, em 1º-06-2008.

Daí se afirmar, com razão, que **"pelo menos, cinquenta por cento da arrecadação do imposto territorial pertencem aos municípios em que os imóveis rurais estejam situados"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009.

Em razão da importância do tema, entendemos pertinente recapitular alguns conceitos:

A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, caput, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é "administrativa e delegável". Com maior detalhamento, diz-se que a competência tributária é indelegável, intransferível e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é permitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional.

Acerca da capacidade tributária ativa, observe a assertiva abaixo, considerada "correta":

> **"O ITR é de competência da União. Contudo, os Municípios, nos termos da lei, poderão optar em arrecadar e fiscalizar este imposto, conforme autoriza a Constituição Federal. Neste caso o Município que assim optar será titular da capacidade tributária ativa".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008.

No entanto, é razoável aceitar a delegação de atribuições administrativas, v.g., a transferência das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de Direito Público, o que não se confunde com a imprópria "delegação de competência tributária", consoante o disposto no art. 7º, § 3º, CTN.

Veja o dispositivo:

> Art. 7º. (...)
> § 3º. Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Note, ainda, o teor do caput art. 7º do CTN:

> Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...).

A propósito da competência tributária, que não admite delegação, atente para a **assertiva abaixo**, considerada "incorreta":

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008.

> "O ITR é de competência da União. Contudo, os Municípios, nos termos da lei, poderão optar em arrecadar e fiscalizar este imposto, conforme autoriza a Constituição Federal. Neste caso o Município que assim optar será titular da 'competência tributária delegada'".

Em tempo, quanto ao ITR, não é demasiado relembrar que **a competência tributária permanece com a União, podendo haver a delegação de capacidade tributária ativa**, conforme previsão na Lei n. 11.250/2005.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado do Pará (1ª Entrância), em 2009: "*A competência para instituição do ITR é da União, mas a capacidade poderá ser transferida aos Municípios que optarem pela arrecadação e fiscalização deste tributo, nos termos da lei*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: "*Compete à União instituir o ITR, todavia a competência legislativa para aumentar esse tributo pode ser delegada aos Municípios*".

Frise-se que o legislador constituinte derivado (EC n. 42/2003) trouxe uma condição: desde que da atividade não resulte uma redução de imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal. Isso é bastante natural, uma vez que as renúncias fiscais, v.g., **isenção do imposto**, dependem de lei, em homenagem ao princípio da legalidade tributária, o que implica que só a União, titular da competência, detém o poder de afastar legalmente a incidência do imposto.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Comércio Exterior (MDIC), em 21-09-2008: "*Mesmo que um município opte por cobrar o ITR e por fiscalizar seu pagamento, ele não tem o direito de estabelecer isenção desse tributo para terras localizadas em sua área*".

Impende mencionar, ainda, que a atribuição das funções administrativas, no bojo da delegação de capacidade tributária ativa, pode indicar, por determinação legal, que os

recursos arrecadados serão de livre disponibilidade da entidade delegatária, para fins de sustentação das finalidades precipuamente institucionais. Quando tal circunstância ocorre, exsurge o fenômeno conhecido por "parafiscalidade".

Mais uma vez, relembre-se que o "Sistema Tributário Nacional" contempla hipóteses de existência de tributo de competência de um ente federado, porém com arrecadação destinada totalmente a outro ente. Notou-se, até agora, que dois impostos se enquadram nesta situação: o IRRF e o **ITR** (em delegação de capacidade tributária ativa).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 22-07-2007: "*Na repartição de rendas tributárias, cabe ao Município 50% do produto da arrecadação do imposto da União territorial rural, desde que o Município seja responsável pelos atos de arrecadação e que isto não constitua em renúncia fiscal*".

Por fim, atente para as assertivas abaixo, consideradas "incorretas", que trazem com equívoco o percentual de repartição do ITR, fazendo menção a equivocados valores (20%, 25%, 30% etc.).

a) "Pertencem aos Municípios trinta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados".

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007.

b) "O Município submete-se a normas de natureza tributária. Em relação ao assunto, é possível afirmar que pertencem ao Município vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis nele situados".

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007.

c) 70% do produto de arrecadação do **IOF-OURO**, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, para o Município de origem, no qual houver extração do ouro (art. 153, § 5º, II, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Esta-duais/MT, em 1º-06-2008: " *Sobre o 'ouro', quando se constituir em ativo financeiro, deverá incidir IOF de competência da União, sem transferência de qualquer percentual para os demais entes político*".

O IOF-OURO, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, terá o produto da arrecadação repartido com o Estado de origem, no qual houver extração do ouro (art. 153, § 5º, I, CF).

O bolo arrecadado pela União deverá ser fatiado, nos seguintes percentuais: 30% para os Estados e Distrito Federal e 70% para os Municípios. Frise-se que, no caso do Distrito Federal, a repartição com este será integral (100%), pois não há municípios.

Daí se falar que o IOF-OURO é um tributo cuja repartição tributária se desdobra de modo compartilhado.

CONCLUSÃO QUANTO ÀS TRANSFERÊNCIASDIRETASFEITAS DA UNIÃO PARA OS MUNICÍPIOS: Desse modo, **conclui-se** que os Municípios, quanto aos tributos da União, participam dos seguintes gravames federais: IRRF, ITR e IOF-OURO.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 170º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP em 23-03-1999 "*Na repartição das receitas tributárias, respeitando o que a Constituição Federal estabelece acerca dos percentuais e das situações para que ocorra a participação, os Municípios, quanto aos impostos da União, participam dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre a propriedade territorial rural, e, quanto aos impostos estaduais, do IPVA e do ICMS*".

8.3 Transferências diretas feitas dos Estados-Membros para os Municípios

a) 50% do produto da arrecadação do **IPVA**, relativo aos veículos automotores licenciados em seus territórios.

No âmbito do IPVA, a repartição é equânime entre Estado-membro e Município, no qual se realizam os licenciamentos dos veículos: ½ para um; ½ para outro.

Daí se falar que **"parte do produto da arrecadação do imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores licenciados no território de um município pertence a esse município"**.

A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007.

No plano prático, poderíamos dizer que **"caso um município tenha arrecadado, no último exercício financeiro, R$ 950.000,00 relativos ao pagamento do IPVA, quanto aos veículos licenciados em seu território, a ele caberá a importância de R$ 475.000,00"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Rio Branco/AC, em 02-09-2007.

Por fim, atente para as assertivas abaixo, consideradas "incorretas", que trazem com equívoco o percentual de repartição do IPVA, fazendo menção a incorretos valores (25%, 80%, 100% etc.)

a) "No tocante à repartição das receitas tributárias, estabelece a Constituição Federal que pertencem aos Municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios".

b) "De acordo com o disciplinado pela Constituição Federal, pertencem aos Municípios oitenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo IESES (São José-SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007.

c) "A competência para instituição do IPVA pertence aos Estados da Federação, todavia a totalidade da receita proveniente desse tributo deve ser transferida ao Município em que esteja registrado o veículo".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008.

b) 25% do montante entregue pela União, a título de **IPI REPARTIDO** (10%), aos Estados e Distrito Federal (art. 159, § 3º, CF), proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados.

Conforme já se estudou, o IPI é um tributo cuja repartição tributária se desdobra em fases sucessivas. Inicialmente, o bolo arrecadado pela União deverá ser fatiado com os Estados e Distrito Federal, no percentual de 10%. Após, o percentual de 10% sofre uma nova repartição – agora, dos Estados para os Municípios –, equivalente a 25%. Ou seja: os Municípios ficam com ¼ do valor (25% x 10% = 2,5% da receita total de IPI), enquanto os Estados e Distrito Federal ficam com ¾ do valor (75% x 10% = 7,5% da receita total de IPI).

Por fim, atente para as assertivas abaixo, consideradas "incorretas", que trazem com equívoco o percentual de repartição do IPI, nesta "segunda fase" de repartição – dos Estados e Distrito Federal para os Municípios –, fazendo menção a incorretos valores (20%, 50% etc.)

a) "Sobre a repartição das receitas tributárias da União, podemos afirmar que parte da arrecadação do IPI pertence aos Estados e ao Distrito Federal, que deverão destinar ao menos cinquenta por cento desse montante aos seus municípios".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 28-01-2007.

b) "Referentemente ao IPI, prevê a lei tributária que 10% do total arrecadado pela União sejam distribuídos entre os Estados de forma proporcional a suas exportações de produtos industrializados. Desse total recebido pelo estado, 20% devem ser distribuídos entre os municípios".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU), em 04-03-2007.

c) **25%** do produto da arrecadação do **ICMS** (**3/4**, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações realizadas em seus territórios e até **1/4** de acordo com a lei estadual, desde que não exclua, por completo, a participação do Município).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Jurídico do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da Prefeitura de São Carlos/SP, em 25-01-2009: "*Do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, pertence aos Municípios 25%*".
Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

O ICMS é um imposto que tem a arrecadação repartida com os Municípios. Por essa razão, **"é possível afirmar que parte do produto da arrecadação do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação é distribuída entre os municípios do respectivo estado"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz

de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007.

Nota-se que o Estado-membro, ou Distrito Federal, apropria 75% do volume de arrecadação do ICMS, enquanto ¼ (ou 25%) é dividido com os Municípios. Curiosamente, **muitos itens de provas** têm trazido a indicação do volume repartido de ICMS com o equivocado percentual de 50%, o que demonstra uma certa predileção das Bancas, especificamente, por esta situação de erro.

Segundo o parágrafo único do art. 158 da CF, o creditamento desses 25% nos cofres municipais será feito de dois modos: uma quantidade mínima (¾), na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços; outra quantidade máxima (¼), de acordo com disposição legal. Veja o dispositivo:

> Art. 158. Pertencem aos Municípios:
>
> Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
>
> I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
>
> II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

A propósito, o mencionado "valor adicionado" será definido em **lei complementar** (art. 161, I, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Técnico (UASJUR) do SEBRAE (Nacional), em 27-072008: "*Não viola a reserva de lei complementar federal, prevista no art. 161, I, da Constituição Federal, norma estadual que disponha sobre o cálculo do valor agregado, para fins de partilha da arrecadação do ICMS*".

Evidencia-se, portanto, uma repartição sucessiva: uma entre Estados (ou DF) e municípios, na qual transita o percentual distribuído de 25%; outra, entre os próprios municípios, afeta à ulterior divisão do percentual repartido, ou seja, uma redistribuição daquela repartição.

Exemplificando: em uma dada arrecadação de ICMS, no montante fictício de "48", o valor repartido com os municípios será de "12" (25% x 48 = 12). Desses, o montante mínimo de "9" (¾ x 12 = 9) ficará para ser redistribuído, proporcionalmente, com base no valor adicionado; por sua vez, o montante máximo de "3" (¼ x 12 = 3) será repartido de acordo com o que dispuser a lei estadual. Aliás, em razão das limitações de "máximo" e "mínimo", nada obsta a que esta divisão (9x3) venha a ser (10x2) ou (11x1).

Acerca dessa "redistribuição", observe a assertiva abaixo, considerada "correta":

> **"O índice de participação dos municípios no ICMS (IPM-ICMS) é uma transferência constitucional no qual os municípios têm direito a 25% do total do ICMS arrecadado pelo Estado, e destes (¾), no mínimo, devem ser distribuídos na proporção do valor adicionado pelas operações e prestações realizadas em seus territórios, e (¼), no máximo, de acordo com o que dispuser a lei estadual".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Auditor-Fiscal Tributário Municipal da Prefeitura Municipal de São José do Rio Preto/SP, em 1º-06-2008.
>
> **Observação:** item semelhante, considerado **CORRETO**, foi solicitado em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009.

d) 25% do produto da arrecadação da **CIDE-Combustível REPARTIDA** (29%), entregue pela União ao Estado (em que se situe o referido Município), com base no art. 159, III, CF – EC n. 44/2004.

Conforme se estudou, a CIDE-Combustível é um tributo cuja repartição tributária se desdobra em fases sucessivas. Inicialmente, o bolo arrecadado pela União deverá ser fatiado com os Estados e Distrito Federal, no percentual de 29%. Após, o percentual de 29% sofrerá uma nova repartição – agora, dos Estados para os Municípios –, equivalente a 25%. Ou seja: os Municípios ficam com ¼ do valor (25% x 29 = 7,25% do total da receita da CIDE-Combustível), enquanto os Estados e Distrito Federal ficam com ¾ do valor (75% x 29 = 21,75% do total da receita da CIDE-Combustível).

CONCLUSÕES QUANTO ÀS TRANSFERÊNCIAS DIRETAS FEITAS AOS MUNICÍPIOS:

1. DOS ESTADOS-MEMBROS PARA OS MUNICÍPIOS: Desse modo, conclui-se que os **Municípios**, quanto aos impostos dos Estados-Membros (e gravames repartidos da União), participam dos seguintes gravames estaduais e federais: IPVA, ICMS, IPI (repartido) e CIDE-Combustível (repartida).

2. DA UNIÃO E DOS ESTADOS-MEMBROS PARA OS MUNICÍPIOS: Diante do exposto, de modo somatório, os Municípios, quanto aos impostos da União, dos Estados-Membros, participam dos seguintes gravames estaduais e federais: IRRF, ITR, IOF-OURO, IPVA, ICMS, IPI (repartido) e CIDE-Combustível (repartida).

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: "*Dentro da repartição constitucional de receitas tributárias, pertencem aos Municípios (I) 25% dos recursos que os Estados recebem do produto da arrecadação da CIDE combustível, na forma da lei; (II) 25% do produto da arrecadação do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (III) 100% do produto da arrecadação do IR, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias ou fundações; (IV) 100% do produto da arrecadação do ITR para os Municípios que optarem, nos termos da lei, por fazerem a arrecadação e a fiscalização deste tributo*".

Observação: item semelhante, exigindo o conhecimento amplo das repartições para o Município, foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008.

OBSERVAÇÃO: a contrario sensu, os Municípios **não** participam da repartição dos seguintes gravames: ITCMD, II, IE, IOF (este, diverso do IOF-OURO), Imposto Extraordinário (IEG) e o Imposto sobre Grandes Fortunas (IsGF) – portanto, de um imposto estadual e de cinco federais.

Ressalte-se que, consoante o art. 162 da CF, "a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o **último dia** do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio". Além disso, o parágrafo único do artigo em análise dispões que "os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município".

Por fim, vale a pena atentar para o teor do art. 160, que trata, ao lado do art. 198, § 2º, ambos da CF, da possibilidade de bloqueio dos valores repartidos. Note-os:

> **Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição** à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: "*É permitida a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, advindos de receitas tributárias*".

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I – ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II – ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Art. 198. (...)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

II – no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III – no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Daí se afirmar que **"a parcela do fundo de participação que cabe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios pode ser bloqueada diante da inadimplência daquele ente em face da União, suas autarquias e fundações"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Consultor do Executivo – Área Fazendária (Administração), em 08-02-2008.

8.4 Análise final da repartição das receitas tributárias

A repartição de tributos não engloba todas as espécies tributárias, mas somente **duas**: os impostos e uma exclusiva contribuição – a CIDE-Combustível. Com efeito, as taxas e contribuições de melhoria, por serem tributos contraprestacionais, não se vocacionam à repartição das receitas tributárias.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem – Seccionais da Região Nordeste, em 09-04-2006: *"No sistema tributário brasileiro, a repartição das receitas tributárias abrange os impostos e a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-Combustíveis)"*.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: "*Apenas os impostos sofrem repar-tição de receitas tributárias*".

Quanto aos empréstimos compulsórios, devem estar afetados à despesa que os fundamentou, rechaçando a repartição de receitas, con-soante o art. 148, parágrafo único, CF.

Da mesma forma, veda-se a sistemática às contribuições, por serem gravames finalísticos, tirante o caso da CIDE-Combustível, como já se afirmou, apesar da intrínseca vinculação que a caracteriza.

Entre os impostos, destacam-se aqueles que **não** sofrem repartição do produto

arrecadado. São eles:

a) **IPTU, ITBI e ISS:** atente para o fato de que todos eles, neste rol mencionados, são municipais, de competência dos Municípios e Distrito Federal. Daí se concluir que tais entidades impositoras não dividem, na repartição de receitas, a fatia do "bolo"; pelo contrário, só recebem "pedaços" dos demais entes;

b) **ITCMD:** observe que este é o único imposto estadual que não participa da repartição de receitas. Os demais – ICMS e IPVA – têm parcelas repartidas com os Municípios;

c) **II, IE, Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto Extraordinário e IOF (diverso do IOF-OURO):** veja que estes cinco impostos federais são os únicos que não participam do compartilhamento de receitas (o destaque do texto foi solicitado em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor de Contas Públicas – TCE/PB, em novembro de 2006). Os demais (quatro) – IPI, IR, ITR e o Imposto Residual – têm parcelas repartidas com os Estados, Distrito Federal e Municípios.

Passemos, agora, à análise das transferências indiretas, isto é, ao estudo dos Fundos Especiais, consoante o art. 159 da CF.

8.5 Transferências indiretas – estudo dos Fundos Especiais

À luz dos incisos I e II do art. 159 da CF, aos Fundos Especiais se realizam as transferências indiretas, tendo como base a arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados **(IPI)** e/ou do Imposto sobre a Renda **(IR)**, **"excluídas, com relação a este gravame, as transferências do IRRF"**, previstas nos art. 157, I e 158, I, ambos da CF. É o que estatui o § 1º do art. 159 da CF.

> O destaque do texto foi solicitado em prova feita pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Fortaleza/CE, em 2003.

Os Fundos Especiais somam quatro, ao todo. Há **três** Fundos que apropriam **48%** [21,5% + 23,5% (22,5% + 1%) + 3%] da arrecadação do **IR** e do **IPI** (art. 159, I, "a" a "d", CF). Por sua vez, há **um** Fundo de Compensação de Exportações, que apropria 10% da arrecadação total do **IPI** (art. 159, II, CF). Aliás, o Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude este inciso II (art. 161, parágrafo único, CF).

Vamos conhecer os três primeiros e, posteriormente, o quarto Fundo:

1) Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE): constituído por 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do **IR** e do **IPI**.

2) Fundo de Participação dos Municípios (FPM): constituído por 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do **IR e do IPI**. Pode-se falar em 23,5%, caso se considere o 1% entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: "*O Fundo de Participação dos*

Municípios (FPM) se constituirá de receitas provenientes apenas dos Estados. A União, por sua vez, possui a obrigação constitucional de contribuir apenas com o Fundo de Participação dos Estados (FPE)".

3) Fundos Regionais: constituídos por 3% do produto da arrecadação do **IR** e do **IPI**.

Para provas de concursos, quanto ao IPI, memorize que 48% do seu volume arrecadado destinam-se à composição de Fundos específicos, sem contar os percentuais que vão para os Estados (7,5%%) e Municípios (2,5%), nas transferências diretas.

Com relação ao IR, seria apropriado afirmar, com maior rigor, que são destinados aos Fundos constitucionais os 48%, excluído o montante das transferências do IRRF, já mencionadas em parágrafo anterior.

Passemos ao detalhamento dos Fundos:

1. Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE): constituído por 21,5% (vinte e um inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do **IR** e do **IPI** (art. 159, I, "a", CF).

Sua distribuição se dá em função do número da população e de modo inversamente proporcional à renda per capita da unidade federativa. Nas provas de concurso, tem aparecido com frequência o percentual de repartição (21,5%). Observe as assertivas abaixo, que reproduzem a postura capciosa das Bancas, ao elaborarem itens que trazem o percen-tual de repartição alterado:

a) "Ao fundo de participação dos Estados e do DF será destinado 21,5% do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre o IPI".

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007.

b) "A União entregará do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza 22,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal".

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-04-2009.

A propósito da distribuição de valores ao FPE, o inciso II do art. 161 da CF prevê que "cabe à lei complementar estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios".

No plano jurisprudencial, em 24 de fevereiro de 2010, o STF declarou, por oito votos contra um, a inconstitucionalidade de todo o art. 2º da Lei Complementar 62/89, que define os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados e do DF (FPE). Assim, o atual modelo de distribuição de recursos do FPE está com os dias contados – até 31 de dezembro de 2012, para que o Congresso Nacional aprove uma nova lei. Caso contrário, o FPE será extinto, devendo entrar em vigor uma nova norma sobre o mesmo assunto.

A decisão do Supremo foi provocada por quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade

(ADIs), que possuem relação de conexão e que foram ajuizadas pelo Rio Grande do Sul (ADI 875), Mato Grosso e Goiás (ADI 1987), Mato Grosso (ADI 3243) e Mato Grosso do Sul (ADI 2727). Observe o trecho da ementa, que traz os fundamentos da decisão:

> **EMENTA:** (...) Em seguida, diante da reunião das ações para julgamento em conjunto, fez-se a delimitação de seu objeto. Assinalou-se que, com exceção da ADI 1987/DF, a qual teria objeto distinto, uma vez que proposta em face da suposta omissão do Congresso Nacional em regulamentar o art. 161, II, da CF, as demais ações diretas estariam dirigidas, no seu conjunto, contra o art. 2º, I e II, e §§ 1º, 2º e 3º, e Anexo Único da Lei Complementar 62/89. Apontou-se que, na ADI 2727/DF, impugnar-se-ia, ainda, parte da Decisão Normativa 44/2001, editada pelo Tribunal de Contas da União. Frisou-se, no ponto, que a referida decisão normativa, no entanto, apenas "aprova, para o exercício de 2002", os coeficientes para o cálculo das quotas de distribuição dos recursos do Fundo de Participação dos Estados – FPE e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, e que sua eficácia temporária, já exaurida naquele ano de 2002 (...)
>
> No que se refere à questão constitucional, concluiu-se que o art. 2º, I e II, §§ 1º, 2º e 3º e o Anexo Único da Lei Complementar 62/89, passados vinte anos de sua edição, não atenderiam satisfatoriamente à exigência constante do art. 161, II, da CF, segundo o qual lei complementar deve estabelecer os critérios de rateio do FPE, com a finalidade de promover o equilíbrio socioeconômico entre os entes federativos. Asseverou-se que ela continuaria a reger a distribuição dos recursos do FPE, ou seja, até hoje estariam sendo aplicados os índices previstos, inicialmente, apenas para os exercícios de 1990 e 1991. Mencionados índices teriam sido definidos não mediante a análise de dados e informações que efetivamente retratavam a realidade socioeconômica dos Estados brasileiros à época, mas por acordo entre os entes federativos formalizado no âmbito do CONFAZ, com base na média histórica dos coeficientes aplicados anteriormente à CF/88, quando a apuração se dava tendo como parâmetro os artigos 88 e seguintes do Código Tributário Nacional. Ressaltou-se que violaria o bom senso imaginar que lei editada em 1989, com base apenas em médias históricas apuradas à época, pudesse ainda retratar a realidade socioeconômica dos entes estaduais. Reputou-se, por conseguinte, que a manutenção de coeficientes de distribuição que não mais encontrariam amparo na realidade socioeconômica dos entes federativos produziriam severas distorções no modelo inicialmente delineado pela CF/88, com repercussões gravosas à economia dos Estados. Percebeu-se, ainda, que apesar de dispor que 85% dos recursos seriam destinados às regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, a Lei Complementar 62/89 não estabeleceria os critérios de rateio exigidos constitucionalmente, apenas definindo, diretamente, os coeficientes de participação dos Estados e do Distrito Federal, o que não pareceria ser o comando do art. 161, II, da CF. (Em 24-02-2010: ADI 875/DF, rel. Min. Gilmar Mendes; ADI 1987/DF, rel. Min. Gilmar Mendes; ADI 2727/DF, rel. Min. Gilmar Mendes; ADI 3243/MT, rel. Min. Gilmar Mendes, 24.2.2010).

Como se nota da elucidativa ementa, a lei que rege o Fundo de Participação dos Estados, datada de 1989, não estabelece os critérios de distribuição dos recursos, o que deveria ter sido feito em até dois anos depois que entrou em vigor. Não é sem razão que o Ministro Gilmar Mendes comparou-a a uma "fotografia congelada", incapaz de retratar o contexto socioeconômico do Brasil hodierno.

2. Fundo de Participação dos Municípios (FPM): constituído por 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) do produto da arrecadação do **IR** e do **IPI** (art. 159, I, "b" e "d", CF).

As Bancas de concurso têm solicitado o montante de repartição (22,5%) com frequência. Observe as assertivas abaixo, que ratificam o percentual de 22,5% para o FPM:

a) "O fundo de participação dos municípios (FPM) é uma transferência constitucional e é composto de 22,5% da arrecadação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados".

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Auditor-Fiscal Tributário Municipal da Prefeitura Municipal de São José do Rio Preto/SP, em 1º-06-2008.

b) “Do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, a União entregará para o Fundo de Participação dos Municípios vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento”.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 22-07-2007.

Veja que os Estados e Distrito Federal (21,5%), conforme se estudou há pouco, acabam recebendo uma **quantia repartida inferior** aos Municípios (22,5%). Aliás, pode-se falar em 23,5%, caso se considere o 1% entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: “*Um sistema tributário envolve não apenas as atribuições para instituir tributos e as limitações ao poder de tributar, mas abrange, ainda, a repartição da receita arrecadada. Com re-lação a essa repartição, é possível afirmar que parte do produto da arrecadação do imposto federal sobre renda e proventos de qualquer natureza é distribuída igualmente entre estados e municípios*”.

Como é de esperar, os itens elaborados nas provas de concurso procuram confundir o candidato com a troca dos percentuais (de 22,5% por 21,5%, ou até por outro percentual). Lembre-se: o FPM é maior do que o FPE. Veja as assertivas abaixo, consideradas “incorretas”, em razão da troca de números fracionários:

a) “Do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, a União entregará para o Fundo de Participação dos Municípios vinte e um inteiros e cinco décimos por cento”.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 22-07-2007.

b) “O fundo de participação dos municípios receberá 10% do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre o IPI”.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007.

O Fundo de Participação dos Municípios (22,5%) é, ainda, fragmentado em retransferências, que se dão da seguinte forma:

– **10%** são distribuídos às capitais estaduais, conforme coeficientes que levam em conta a quantidade de população e o inverso da renda per capita do respectivo Estado;

– **86,4%** são distribuídos aos municípios do interior do país, de acordo com coeficientes definidos por faixa populacional no Decreto-Lei 1.881/81. O art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei 1.881/81, alterando os §§ 2º e 4º do art. 91 do CTN, prevê a estrutura de coeficientes de acordo com o número de habitante dos municípios. Para se ter um ideia, observe alguns coeficientes: a) Até 16.980 habitantes: **Pelos primeiros 10.188 (0,6); b) Acima de 156.216 habitantes: (4,0);**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Auditor-Fiscal Tributário Municipal da Prefeitura Municipal de São José do Rio Preto/SP, em 1º-06-2008: *“A distribuição de recursos do Fundo de Participação dos Municípios é feita de acordo com o número*

de habitantes. São fixadas faixas populacionais, cabendo a cada uma delas um coeficiente individual. O mínimo é de 0,6 para Municípios com até 10.188 habitantes, e, o máximo é de 4,0 para aqueles acima 156 mil".

– **3,6%** são destinados à Reserva do Fundo de Participação dos Municípios.

3. Fundos Regionais: constituídos por 3% do produto da arrecadação do IR e do IPI (art. 159, I, "c", CF).

Sua distribuição se dá em programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Nordeste (1,8%), Norte e Centro-Oeste (1,2%), por meio de suas instituições financeiras de caráter regional (art. 159, I, "c", CF).

Daquilo que for repassado à Região Nordeste (1,8%), a metade (50%) deve ser assegurada ao semiárido.

Passemos agora ao estudo do quarto Fundo. Ele objetiva compensar as perdas tributárias que os Estados têm em dada circunstância.

Vamos conhecê-lo:

4. Fundo de Compensação de Exportações (FPEx): constituído por **10%** da arrecadação total do IPI.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007: *"O fundo de compensação de exportações é constituído por 20% da arrecadação total do IPI".*

É espécie de fundo compensatório para os Estados e Distrito Federal, em virtude da imunidade de ICMS para as exportações, prevista no art. 155, § 2º, X, "a", CF.

Sua distribuição aos Estados e Distrito Federal é proporcional ao valor das exportações de "produtos industrializados" que venham a ser realizadas pela unidade federativa.

Todavia, a participação de cada ente federado é limitada a **20%** do total do Fundo, no intuito de inibir favorecimentos a entidades federadas mais desenvolvidas. É o que estatui o § 2º do art. 159 da CF.

Ademais, urge mencionar que, com o FPEx, ocorre uma repartição sucessiva. Cada Estado, à luz do § 3º do art. 159 da CF, deve repassar **25%** (25% x 10 = 2,5% da arrecadação total do IPI) aos Municípios situados em seu território, nos mesmos moldes estipulados no art. 158, parágrafo único, I e II, CF:

> Art. 158. Pertencem aos Municípios: (...)
>
> Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:
>
> I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;
>
> II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

A propósito, no tocante às transferências indiretas, os municípios se beneficiam de 22,5% (ou 23,5%) de FPM, sobre a receita de IR e IPI, além de 2,5% de FPex, sobre a receita total de IPI.

Posto isso, essas são as principais ideias acerca da repartição das receitas tributárias, quer no âmbito das transferências diretas, quer no universo das transferências indiretas.

1 V. Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 260.

2 GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000, p. 83.

3 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 56.

4 Ibidem, p. 85.

5 DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 503.

6 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p. 409.

7 V. DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, 7. ed., pp. 494-495.

8 Ibidem, p. 503.

9 REALE, Miguel. Contribuições sociais. In: Aplicações da Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 68.

10 DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, 7. ed., p. 505.

11 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 57.

12 BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais, p. 73.

13 MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, 7. ed., p. 490.

14 CASSONE, Vittorio. Direito tributário. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 74.

15 Idem.

16 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p. 411.

17 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, p. 178.

18 Ibidem, p. 179.

19 V. DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 117.

20 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuição provisória sobre movimentação financeira – Capacidade contributiva e outros questionamentos. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). São Paulo: Dialética, 1999, p. 169.

21 CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuições sociais. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Coedição Resenha Tributária e CEU, 1991, v. 7, pp. 27-29.

22 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., p. 192.

23 DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, 7. ed., p. 505.

24 MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário, p. 489.

25 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed., p. 55.

26 V. RE 158.208/RN, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 27-11-1996.

27 PAULSEN, Leandro. Contribuições – Custeio da Seguridade Social. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 172.

28 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 406.

29 Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 259.

30 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed., p. 53.

31 GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"), p. 83.

32 Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 271.

20

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Uma das acepções do vocábulo “fonte”, segundo os dicionários, é aquilo que origina, produz; é origem ou causa.

A expressão “fonte do direito” retrata o ponto originário de onde provém a norma jurídica, isto é, as formas reveladoras do Direito. Desse modo, é o lugar onde nasce uma regra jurídica ainda não existente.

Para Ruy Barbosa Nogueira[1], existem **fontes reais** e **fontes formais** do Direito Tributário. Observe as pontuais palavras do ínclito tributarista:

> “As fontes reais se constituem dos suportes fáticos das imposições tributárias, sendo a subjacência sobre que incide a tributação, afinal, a própria riqueza ou complexo dos bens enquanto relacionados com as pessoas, que, depois de serem discriminadas na lei tributária (patrimônio, renda, transferências), passam a constituir os ‘fatos geradores dos tributos’. As fontes reais ou materiais são também denominadas em doutrina ‘pressupostos de fato da incidência’, fatos imponíveis, ou melhor, tributáveis”. Já as fontes formais, prossegue o preclaro doutrinador, “são também chamadas de formas de expressão do direito, sendo os modos de exteriorização do direito, os atos normativos pelos quais o Direito cria corpo e nasce para o mundo jurídico”. (Grifos nossos)

As **fontes formais** referem-se às normas jurídicas tomadas em seu sentido amplo. Denominadas “veículo introdutor de normas”, por Paulo de Barros Carvalho[2], aglutinam o conjunto de normas que compõem o ramo das ciências jurídicas. Tais fontes corporificam-se nos atos normativos por meio dos quais a ciência jurídica ganha vida, nascendo para o mundo jurídico.

Em nossa seara, as fontes formais constituem o Direito Tributário Positivo, podendo ser extraídas do exame dos arts. 96 e 100 do CTN. Dividem-se em fontes formais primárias (ou principais) e fontes formais secundárias (ou complementares). Assim, aglutinam todas as disposições legislativas ou regulamentares que validamente disciplinam a determinação, a apuração, o controle e o procedimento de formalização do crédito tributário, **não** incluindo, entretanto, a doutrina e a jurisprudência.

Com efeito, a doutrina e a jurisprudência **não** são fontes formais do Direito Tributário. No plano conceitual, a doutrina tem um importante papel no âmbito do Direito, como elemento vital à sua compreensão. Representa, ademais, a produção científica e conceitual realizada pelos juristas e estudiosos na elaboração e sistematização de

conceitos, bem como na explicação de institutos jurídicos de tributação. É o produto da interpretação da lei e o resultado da pesquisa científica. Por sua vez, a jurisprudência designa o conjunto das soluções dadas pelo Poder Judiciário a questões de Direito, de forma reiterada e harmônica (no mesmo sentido). Sua importância para o Direito Tributário é inquestionável, por duas razões básicas: (I) tem a função de aclarar e dirimir dúvidas quanto à aplicação do Direito e (II) antecipa-se ao legislador no trabalho de lapidação de princípios e conceitos, atinentes ao fato gerador, à base de cálculo e aos demais elementos fundantes do tributo.

As **fontes reais**, por sua vez, referem-se aos pressupostos ou suportes fáticos das imposições tributárias, ou seja, o patrimônio, a renda e os serviços em geral, utilizados como incidência tributária. São conhecidas, doutrinariamente, como "pressupostos de fato da incidência ou fatos imponíveis"[3]. O seu estudo desperta com frequência o interesse de áreas alheias ao Direito, v.g., Sociologia, Política ou Economia.

Vittorio Cassone[4] demonstra que tais fontes reais – o próprio "cenário político, o patrimônio, a renda, os serviços, transferências, movimentações financeiras etc." –, após habilitadas legalmente a dar surgimento à obrigação tributária, transformam-se em fatos tributáveis ou jurígenos.

Na presente obra, em prol do dogmatismo necessário, dedicar-nos-emos ao estudo das fontes formais do direito tributário.

2 FONTES FORMAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

As fontes formais correspondem ao conjunto das normas no Direito Tributário, estando inseridas no art. 96 do CTN, sob o rótulo de "legislação tributária". Aliás, a expressão é o nome do Título do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário) do CTN. Observe o dispositivo:

> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

É fácil perceber que o art. 96 contempla uma "cláusula aberta", porquanto a "legislação tributária" deverá se revestir de todos os instrumentos introdutores de normas jurídicas tributárias que versem, parcial ou totalmente, sobre os tributos e sobre as relações jurídicas a eles conexas[5].

É importante, para a boa compreensão do tema, que se traga a lume o art. 59 da Carta Magna:

> Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:
> I – emendas à Constituição;
> II – leis complementares;
> III – leis ordinárias;
> IV – leis delegadas;
> V – medidas provisórias;
> VI – decretos legislativos;
> VII – resoluções.
> Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Restringindo-se à dogmática do Direito, as fontes formais, como já se antecipou, dividem-se em fontes formais primárias (ou principais) ou fontes formais secundárias (ou complementares).

Antes de procedermos à análise de ambas, faz-se mister diferençar nesta obra as expressões "lei tributária" (art. 97 do CTN) e "legislação tributária" (art. 96 do CTN), as quais, **segundo o CTN, não se confundem**. Diga-se, em tempo, que ambas geram acesas confusões no plano investigativo.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esag, em 2003 (Fiscal de Tributos/Lages-SC): *"Segundo o Código Tributário Nacional, lei tributária e legislação tributária se confundem".*

Passemos, então, ao plano distintivo entre **lei tributária** e **legislação tributária**:

I. Lei Tributária (art. 97 do CTN): o presente dispositivo, em seus desdobramentos, volta-se à proteção do contribuinte, ofertando-lhe garantias perante a atividade do Estado credor de tributos. Observe o artigo:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu **sujeito passivo**;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), em julho de 2007: *"A lei federal que criou o Adicional de Indenização ao Trabalhador Portuário (AITP) enunciou como sujeito passivo desse tributo, de modo genérico, o operador portuário. A União, por meio de decreto do Presidente da República, equiparou a operador portuário os importadores, exportadores e consignatários de mercadorias importadas do exterior. Tal equiparação é ilegal, porquanto a definição de sujeitos passivos é privativa de lei".*

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Trata-se de comando normativo que registra os elementos estruturais – e por que não dizer, essenciais – à precisa definição normativa da lei tributária, no bojo de uma tipicidade que se contrapõe à eventual discricionariedade estatal. São eles: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador.

É imperioso destacar que, consoante o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN), que preside toda obrigação tributária principal (art. 113, § 1º, do CTN), os decretos, embora sejam fontes formais principais, devem se adstringir tão somente a assuntos periféricos da tributação. Assim, não podem instituir ou majorar tributos, definir a hipótese de incidência da obrigação tributária principal, estipular o sujeito passivo, fixar alíquota e a sua base de cálculo, cominar penalidades, estabelecer

as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário. Tal mister compete à lei formal, em caráter exclusivo, à luz do princípio da estrita legalidade ou tipicidade fechada, que disciplina a taxatividade dos elementos componentes da reserva legal.

Tanto é verdade que o próprio STJ considerou o art. 97 do CTN mera repetição do art. 150, I, da CF. Veja a ementa:

> **EMENTA:** (...) ACÓRDÃO QUE EXPÔS FUNDAMENTAÇÃO COM BASE NA OBSERVÂNCIA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. 1. É pacífica a jurisprudência desta Corte Superior no sentido de que a análise da violação do art. 97 do CTN é inviável pela via do recurso especial, uma vez considerando que o citado artigo é mera repetição do art. 150, I, da CF/88. 2. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 380.509/RS, 1ª T., rel. Min. Denise Arruda, j. 02-09-2004)

De forma clara e objetiva, Kiyoshi Harada demarca o conceito de "leis", mostrando o seu abrangente espectro de atuação:

> "São atos normativos aprovados pelo Poder Legislativo, através de quorum qualificado (leis complementares) ou por maioria simples (leis ordinárias)"[6].

Por conseguinte, hodiernamente, prossegue o eminente tributarista,

> "a função da lei não se limita à vedação de cobrança de tributo ou sua majoração sem lei. O princípio da legalidade de há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – nullum crimen sine lege – para reger as mais variadas situações relacionadas com o fenômeno tributário, presidindo, só para citar, a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenções, repetição de indébito, tudo com o escopo de formular uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa"[7].

No confronto semântico que se impõe entre as expressões jurídico-tributárias "lei" e "legislação", percebe-se que esta é mais ampla do que aquela. Ressalte-se que, em pesquisa no CTN, localizamos a menção à expressão "lei tributária" em 5 (cinco) situações: art. 20, I; art. 24, I; art. 110; art. 112 e art. 161. Por sua vez, a expressão "legislação tributária", como se verá, aparece 5 (cinco) vezes mais.

II. Legislação Tributária (art. 96 do CTN): a expressão "legislação tributária", constante do indigitado artigo, designa "lei", no sentido mais lato possível, ou seja, na acepção ampla de "ordenamento jurídico-tributário", abrangendo, semanticamente, as normas legais (lei em sentido formal) e normas infralegais (atos materialmente legislativos). Observe, novamente, o artigo:

> Art. 96. A expressão **"legislação tributária"** compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação de Apoio à Tecnologia (FAT), para o cargo de Advogado (Área Tributária/Previdenciária) da Cia. de Engenharia de Tráfego/SP, em 08-062008: *"A expressão legislação tributária, na forma do Código Tributário Nacional, compreende leis, tratados, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares sobre tributos e relações jurídicas pertinentes".*

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007: *"A expressão 'legislação tributária' compreende os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em*

parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, mas não abrange as leis, os tratados e as convenções internacionais".

"O Código Tributário Nacional, ao se utilizar da expressão 'legislação tributária', quis que estivessem compreendidas na expressão as leis, os tratados internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes".

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esag, em 2003 (Fiscal de Tributos/Lages-SC).

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006.

Observe, no plano distintivo, o elucidativo trecho do voto do Ministro do STJ Luiz Fux, proferido em 06-03-2003, no julgamento do REsp 460.986/PR (1ª Turma):

> "Deveras, no campo tributário impõe-se distinguir a 'lei' da 'legislação tributária' cuja acepção é mais ampla do que a daquela. Consoante observar-se-á, no afã de explicitar os comandos legais, vale-se o legislador tributário não só da lei no sentido formal, mas também de outros atos materialmente legislativos, como os decretos, as circulares, portarias etc., sem considerarmos, na atualidade, a profusão das 'medidas provisórias', retratos atualizados dos antigos decretos-lei. (...) Mister destacar que por vezes, a própria lei não apresenta normatividade suficiente, reclamando regras outras que a explicitem. De toda sorte, o tributo em si com todos os seus elementos constitutivos vem definido na lei, cabendo à regra secundária; e que por isso também é fonte do direito tributário, especificar detalhes que escaparam à norma primária. As normas complementares do direito tributário são de grande valia porquanto empreendem exegese uniforme a ser obedecida pelos agentes administrativos fiscais, são assim consideradas pelo art. 100 do Código Tributário nacional. (...) Em consequência, as normas complementares assim consideradas constituem fonte do direito tributário porquanto integrantes da categoria 'legislação tributária'. Nesse sentido dispõe o artigo 96 CTN (...)". (Grifo nosso)

Diante do exposto, a "legislação tributária" aglutina:

(1) as fontes formais primárias (as leis, em sentido amplo + os tratados e convenções internacionais + os decretos); e

(2) as fontes formais secundárias (normas complementares).

Quanto ao conceito de "lei em sentido amplo", podemos citar as leis ordinárias, as leis complementares, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, as resoluções (do Senado) e os **convênios (interestaduais do ICMS)**, além das emendas à Constituição Federal. A propósito, não arrolamos a Constituição Federal como integrante da legislação tributária, todavia é aceitável sua inserção, uma vez que ela é o próprio fundamento de validade de todo o ordenamento jurídico.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça do Estado de Minas Gerais (XLVIII Concurso), em 30-11-2008: *"Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, ainda que as operações e as prestações descritas em seu aspecto material se iniciem no exterior. Quanto a esse tributo, diz-se que alguns aspectos de sua disciplina são regulados por atos normativos que não têm a natureza de lei em sentido formal".*

Quanto aos tratados, citados no art. 96, de pronto devemos aconselhar: **se o tratado não disser respeito à temática das relações jurídicas pertinentes a tributos, não**

há como o considerar pertencente à "legislação tributária".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, em 07-05-2006 (Fiscal da Receita Estadual/AC): *"Qualquer convenção internacional que trate de anistia no sentido amplo, relativas a multas devidas ao Estado representa um instrumento obrigatoriamente compreendido no conceito de 'legislação tributária'".*

Em outro plano classificatório, dir-se-ia que "legislação tributária" engloba:

(1) os atos normativos primários (as leis, em sentido amplo + os tratados e convenções internacionais + convênios do ICMS); e
(2) os atos normativos secundários ou infralegais (decretos + normas complementares).

Na linha da retórica jurisprudencial, insta registrar que o Plenário do STF, em 16-02-2006, deferiu liminar na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n. 12, confirmando a validade da Resolução n. 07/2005 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), ao proibir a prática de nepotismo no Poder Judiciário. O ministro relator da ação, Carlos Ayres Britto, ao proferir o seu voto, delineou com argúcia o conceito de **ato normativo primário**. Para o ínclito julgador, o Estado detém dois tipos de vontades-normativas: uma **primária** e outra **derivada**.

A **vontade primária** traduz-se no desígnio de buscar o seu fundamento de validade diretamente no texto constitucional, sem interposta espécie legislativa. Daí chamar-se **ato normativo primário**, habilitando-se a inovar no ordenamento jurídico como força primária que é. O art. 59 da CF enumera as chamadas **espécies normativas primárias**, isto é, que retiram seu fundamento de validade diretamente do texto constitucional, não se podendo falar em hierarquia vertical entre as espécies normativas ali arroladas. São elas: as emendas à Constituição; as leis complementares; as leis ordinárias; as leis delegadas; as medidas provisórias; os decretos-legislativos; e as resoluções.

De outra banda, a vontade secundária busca o seu fundamento de validade em norma intercalar infraconstitucional, ou seja, em outra espécie legislativa já editada. Daí chamar-se **ato normativo secundário**, sendo-lhe defeso inovar no ordenamento jurídico pátrio. As **espécies normativas secundárias** têm a sua validade subordinada aos comandos de outra norma, não retirando diretamente da Constituição esse fundamento. Nessa medida, um decreto do Presidente da República é uma espécie normativa secundária. Enquanto instrumento hábil a regulamentar as leis, explicitando seus comandos, tem seu fundamento de validade na própria lei por ele regulamentada, e não no texto constitucional.

Ao longo dos artigos do CTN, será possível encontrar a expressão "legislação tributária" em variadas circunstâncias:

1. Art. 96 do CTN, que traz contornos sobre o conceito da expressão: "A expressão 'legislação tributária' compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes";
2. Designação para o Título I do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário), aglutinando os arts. 96 a 112 do CTN;
3. Em pesquisa no CTN, localizamos a menção à expressão "legislação tributária" em

25 (vinte e cinco) situações: arts. 96; 98; 101; 102; 105; 107; 108; 111; 113, § 2º; 120; 136; 147; 149, II, III e IV; 159; 160, caput, e parágrafo único; 162, §§ 1º e 4º; 165, I; 194; 195; 200; 210.

Diante do tema da legislação tributária, veja o quadro mnemônico resumidor:

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA é igual a	No CTN = art. 96 + art. 100
	Fontes Formais
	Fontes Formais Primárias + Fontes Formais Secundárias
	Atos Normativos Primários + Atos Normativos Secundários

A partir do quadro acima, é possível chegar às seguintes conclusões:

(1) Todas as fontes formais (primárias ou secundárias) são "legislação tributária", e vice-versa;
(2) Todas as fontes formais primárias são "legislação tributária", mas a "legislação tributária" não agrupa apenas as fontes formais primárias;
(3) Todas as fontes formais secundárias são "legislação tributária", mas a "legislação tributária" não agrupa apenas as fontes formais secundárias;
(4) A expressão "legislação tributária" não engloba apenas "atos normativos secundários ou infralegais";
(5) A expressão "legislação tributária" não engloba apenas os "atos normativos primários".

Retomemos, agora, a análise das **fontes formais** do direito tributário. Vejamos:

Como se estudou no início deste tópico, as fontes formais correspondem ao conjunto das normas no Direito Tributário, estando inseridas no art. 96 do CTN sob o rótulo de "legislação tributária". Restringindo-se à dogmática do Direito, dividem-se em fontes formais primárias ou fontes formais secundárias.

I. Fontes formais primárias ou principais: compõem-se de atos normativos primários (leis e tratados ou convenções) e atos normativos secundários ou infralegais (decretos). São elas:
a) Leis (em sentido amplo);
b) Tratados e Convenções Internacionais;
c) Decretos.
II. Fontes formais secundárias (subsidiárias ou normas complementares): compõem-se de atos normativos secundários, atendo-se ao art. 100 do CTN.

2.1 Fontes formais principais

Passemos, então, ao estudo das **fontes formais principais** do Direito Tributário, na ordem de itens assim indicada:

- Constituição Federal
- Emenda à Constituição Federal
- Lei Ordinária
- Decreto
- Lei Delegada
- Medida Provisória
- Decreto Legislativo
- Resolução
- Tratados e Convenções Internacionais

- Lei Complementar

2.1.1 Constituição Federal

As normas constitucionais encontram-se no topo da pirâmide jurídica, devendo ser consideradas como o fundamento de validade de todas as demais normas jurídicas internas, além de não se mostrarem suscetíveis à alterabilidade por estas disposições infraconstitucionais.

A norma constitucional é a "lei das leis", abrigando normas de sobrenível. Ela dita, assim, o modo como as demais devem ser produzidas, modificadas ou extintas.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, é uma importante e destacada fonte do Direito Tributário, uma vez que nela estão sistematicamente estruturados os princípios básicos e as normas nucleares pertinentes aos tributos, conforme se de-preende do disposto no Capítulo I ("Do Sistema Tributário Nacional") do Título VI ("Da Tributação e do Orçamento"), ao longo dos arts. 145 a 162 do texto constitucional. Com efeito, em matéria tributária, a Constituição Federal estabelece as limitações constitucionais ao poder de tributar (arts. 150 a 152) e delimita a repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162).

É sabido que a Constituição Federal outorga competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno, no tocante à instituição de tributos, cujo exercício deve ser efetivado por meio de lei. De fato, a Constituição não institui tributos, mas apenas fixa as competências para que os gravames sejam criados.

Com brilhantismo, Paulo de Barros Carvalho[8] demarca a importância da Constituição no Direito Tributário, expondo que "(...) é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos".

2.1.2 Emenda à Constituição Federal

A Constituição Federal, ao refletir a realidade social do País e acompanhar a sua evolução, deve prever, em seu próprio texto, a forma pela qual pode ser alterada, o que deve se dar por meio de emenda constitucional. As emendas constitucionais, uma vez aprovadas, incorporam-se à Constituição, com igual hierarquia, passando a ter a mesma força das normas constitucionais preexistentes. Aliás, "a Constituição, como se sabe, não cria tributos, ela define competências para fazê-lo. Assim também suas emendas"[9].

A alteração no texto pode representar simples modificação, supressão ou acréscimo de disposições normativas. Com efeito, o texto constitucional, traduzindo a vontade popular de uma nação, não é nem pode ser dotado de perenidade.

O art. 60 da Carta Magna, a propósito, prevê o procedimento legislativo de reforma do texto constitucional. Tal comando estipula os núcleos imodificáveis do cerne fixo da Constituição Federal, comumente denominados "cláusulas pétreas" (art. 60, § 4º, I a IV, CF), cujo âmbito de proteção não pode ser diminuído.

A importância do dispositivo é evidente, pois as matérias ali destacadas não poderão

sofrer modificações normativas, estando imunes a quaisquer alterações, justamente por serem o núcleo básico de proteção dos interesses dos cidadãos perante as possíveis condutas arbitrárias do Estado. À guisa de exemplificação, se houver interferência legislativa no espectro de competência tributária, atingir-se-á o núcleo da "forma federativa do estado"; da mesma forma, se houver violação aos princípios tributários, serão maculados os "direitos e garantias individuais". Tais medidas excessivas dotam-se de irremissível inconstitucionalidade.

Não se deve esquecer que foi por intermédio de uma Emenda à Constituição Federal de 1946 (EC n. 18/65) que ocorreu no Brasil a total reestruturação do sistema tributário nacional, constituindo-se em um marco na história do nosso Direito Tributário.

Ad argumentandum, com tristeza temos presenciado que as emendas constitucionais disciplinadoras de matérias tributárias têm-se apresentado inquinadas de inconstitucionalidades, por mais paradoxal que a afirmação possa parecer. Como pode uma emenda "constitucional" tender ao "inconstitucional"?

A corroborar o exposto, impende destacar as incontáveis lides surgidas em face da suscitação de vícios previstos em emendas constitucionais, a saber: a violação ao processo legislativo pela EC (revisão) n. 1/94; a duvidosa sistemática de substituição progressiva da EC n. 3/93; a controvertida progressividade do IPTU (EC n. 29/2000); a oblíqua criatura da CIDE-Combustível (EC n. 33/2001); a complexa figura da Contribuição da Iluminação Pública (COSIP – EC n. 39/2002); e, por fim, os aspectos controvertidos da EC n. 42/2003, entre outros tantos exemplos.

2.1.3 Lei Ordinária

A Constituição Federal, quando utiliza o termo "lei", pura e simplesmente, sem qualquer adjetivação – v.g., nas expressões "na forma de lei" ou "por meio de lei" –, refere-se à lei ordinária, e não à "lei complementar".

Como fonte formal básica do Direito Tributário, a lei ordinária é a lei comum, de formulação cotidiana do Congresso Nacional, das Assembleias Legislativas e das Câmaras Municipais, exigindo no processo de votação a maioria simples ou relativa.

A maioria simples ou relativa, para efeito de votação parlamentar, indica um quorum não especial de votantes, ou seja, o voto favorável de mais da metade do número de parlamentares presentes no dia da votação. É um número variável, que se traduz no primeiro número inteiro acima da metade dos presentes na sessão para deliberação.

A lei ordinária é, indubitavelmente, o instrumento por excelência da imposição tributária. De fato, a lei ordinária se mostra como uma manifestação legislativa demasiado corriqueira, veiculando, genuinamente, o princípio da legalidade em matéria tributária (art. 150, I, da CF e art. 97 do CTN), ou, nas judiciosas palavras de Pontes de Miranda[10], o postulado da legalitariedade.

Vale dizer que as leis ordinárias podem ser federais, estaduais ou municipais, não havendo hierarquia entre elas, e cada uma, dentro de sua esfera, versa sobre matéria determinada pela Constituição[11]. Mesmo porque, "sendo o Brasil uma República Federativa, o que pressupõe a autonomia dos Estados, e vigendo entre nós o princípio da autonomia dos Municípios, não há que se cogitar de supremacia da lei ordinária federal

em relação à estadual e à municipal”[12].

Enquanto a Constituição Federal define competências tributárias e a lei complementar “complementa” o texto constitucional, a lei ordinária institui tributos. Em regra, sabe-se que a lei apta a gerar o tributo é a lei ordinária, nada impedindo, todavia, em caráter excepcional, que ocorra a instituição de tributos por lei complementar, conforme se recordará no tópico 2.1.10 deste capítulo.

Segundo Luciano Amaro, “a Constituição não cria tributos; define competências. A lei complementar também, em regra, não cria tributos; ela complementa a Constituição; em alguns casos, vimos que ela se presta à criação de tributos, afastando a atuação da lei ordinária. A regra, portanto, é a lei ordinária exercer a tarefa de criar, in abstracto, o tributo, que, in concreto, nascerá com a ocorrência do fato gerador nela previsto”[13].

O art. 97 do CTN regula a estrita legalidade, evidenciando que há regramento que tangencia a cerrada tipologia tributária. Trata-se do fenômeno atinente à intitulada tipicidade fechada (ou regrada), que nos remete à fisiologia do princípio da estrita legalidade.

Impende mencionar que o intitulado princípio da tipicidade não é autônomo perante o princípio da legalidade tributária, mas “um corolário do princípio da legalidade”[14], segundo Ricardo Lobo Torres. Na trilha de Alberto Xavier[15], “é a expressão mesma desse princípio, quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei”, nos contornos da segurança jurídica.

A tipologia da lei tributária, sendo **fechada e exauriente**, remete o intérprete à noção de tipo ou de tipificação, em um elevado grau de determinação conceitual e fixação de conteúdo[16], obrigando o aplicador da regra a submeter as matérias ali discriminadas à moldura legal, sob pena de violação da estrita legalidade.

> Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pela PGE/MS, para o cargo de Procurador do Estado de Mato Grosso do Sul, em 2004: “*O princípio da tipicidade impõe a obrigatoriedade de a lei instituidora do imposto conter todos os elementos fundamentais do fato gerador da obrigação tributária, que são os elementos pessoal, temporal, espacial, material e qualificativo*”.

Ives Gandra da Silva Martins[17] assevera que “é fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva da lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma”.

Desse modo, a **lei tributária deverá fixar**, com hialina clareza, a alíquota, a base de cálculo, o sujeito passivo do tributo, a multa e o fato gerador, sendo-lhe vedadas as indicações genéricas no texto legal de tais rudimentos numerus clausus da tipologia cerrada.

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Vunesp, em 21-10-2007, para o cargo de Juiz Estadual (TJ/SP): “*Em matéria tributária, nos termos do CTN, não depende de lei a fixação de alíquota do tributo e a sua base de cálculo*”.

A lei ordinária, necessariamente minuciosa, rege a conduta da Administração na tomada da decisão, de modo que o conteúdo decisório seja alcançado por simples dedução da própria lei, no bojo da mera subsunção do fato à norma, despindo-se de

critérios pessoais de valoração.

Com efeito, "o enunciado fundamental é o da legalidade da tributação (nullum tributum sine lege), e que encabeça a lista dos princípios constitucionais tributários. Proclama o inciso I do art. 150 da Constituição ser vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. O princípio é formado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos"[18].

Consoante o art. 97 do CTN, somente a **lei**, categoricamente, pode estabelecer:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Consultor do Executivo – Área Fazendária (Administração), em 08-02-2008: *"O município de Vitória–ES pretende instituir taxa que vise remunerar os serviços de limpeza e coleta de lixo na cidade, como logradouros públicos, estradas, praças, parques, praias etc. O valor da taxa poderá ser fixado por meio de ato a ser editado pelo prefeito."*

(a) a instituição de tributos, ou sua extinção;
(b) a majoração de tributos, ou sua redução;
(c) a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do sujeito passivo;
(d) **a fixação da** alíquota **do tributo e de sua** base de cálculo;
(e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas;
(f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução da penalidade.

Observe, a seguir, um breve comentário sobre cada um desses elementos fundantes da reserva da lei tributária:

Quanto à **instituição de tributos**, a lei tributária deverá servir de instrumento formal básico para a instituição e majoração da exação tributária. Saliente-se, ainda, que, à luz do art. 62, § 2º, da CF, será possível à medida provisória instituir e majorar impostos no Brasil. Um bom exemplo de imposto criável, ainda que em tese, por MP, seria o Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II, CF). Os demais impostos, ou já foram criados, ou dependem de lei complementar, afastando a possibilidade de utilização de MP (art. 62, § 1º, III, CF).

No tocante à hipótese de **majoração do tributo**, impende relembrar que subsistem ressalvas ao princípio da legalidade tributária quanto à majoração ou redução de alíquotas (II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível).

Caberá à lei, por sua vez, no plano das matérias que lhe são reservadas, a definição do **fato gerador**. A locução, "embora frequente em todo o nosso direito positivo (...) é permeada de equivocidade"[19]. Alfredo Augusto Becker[20] dizia que "fato gerador não gera coisa alguma além de confusão intelectual". O motivo é que o fato gerador alude tanto à descrição abstrata de um comportamento, hipotético e materializável, que se mostra suscetível à tributabilidade, como à própria ação, concreta e materializada, no plano fático ou fenomênico. Na primeira concepção, coincide com a hipótese de incidência, traduzindo, no arquétipo legal, o desígnio do legislador de qualificar como

tributável um certo comportamento. Para Geraldo Ataliba[21], sendo a hipótese de incidência a descrição hipotética e abstrata de um fato, mostra-se como o "meio pelo qual o legislador institui o tributo". Na outra concepção, o fato gerador demarca a ocorrência de um comportamento no plano factual, dando azo ao nascimento da obrigação tributária.

> "Em verdade, quando a lei institui um tributo, deve, antes de tudo, descrever aquela situação ou conjunto de situações que, uma vez realizados concretamente, dará ou darão margem ao nascimento da obrigação tributária. Isso é válido para todo e qualquer tributo"[22].

A **sujeição passiva**, por seu turno, deve estar ligada à legalidade estrita, a fim de que se saiba, com a devida segurança jurídica, o destinatário preciso da exação tributária. Se a lei do tributo é publicada e não exterioriza com clareza meridiana o sujeito passivo, protraindo a sua divulgação – e, o que é pior, veiculando-o por ato infralegal –, pode-se assegurar que tal norma será dotada de irremissível vício de legalidade.

Nesse passo, diga-se que a lei tributária deve externar as grandezas dimensionais do fato gerador, a saber: a **alíquota** e a **base de cálculo**. Estas devem ser previstas, originariamente, em lei, nada obstando a que venham a ser alteradas por ato do Poder Executivo, no plano da mitigação da legalidade. Com efeito, as ressalvas à legalidade quanto à majoração de alíquotas foram acima recordadas, cabendo asseverar que pode igualmente haver a redução delas por ato infralegal. Em tempo, frise-se que a fixação de alíquota, reservada à lei, cede passo a um caso relevante: a sua estipulação por ato do Poder Executivo (convênio interestadual), no âmbito do ICMS-Combustível (art. 155, § 4º, IV, "c", CF).

Quanto à base de cálculo, sua alteração por ato infralegal está regrada nos §§ 1º e 2º do art. 97 do CTN:

> Art. 97. (...)
>
> § 1º. Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
>
> § 2º. Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A **multa (ou penalidade)** é uma reação do Direito a um comportamento devido e não realizado. Não se confunde com o tributo (art. 3º, CTN) e se mostra como **o elemento patrimonial resultante do descumprimento da obrigação tributária acessória (art. 113, § 3º, CTN)**. Seu lastro, à natural semelhança do tributo, é legal. Não poderia ser dessemelhante. Tanto o tributo quanto a multa têm a exigibilidade veiculada por procedimento único, o lançamento, que é instituto vinculado à lei (art. 142 do CTN). Ademais, idêntico raciocínio será aplicado à **dispensa ou redução de penalidade**, uma vez que é defeso ao Poder Executivo fazer liberalidades, reduzindo percentuais de multa, com as "mãos alheias". Somente o Poder Legislativo, de onde proveio a norma punitiva, pode cuidar de dispensá-la ou reduzi-la, trazendo a segurança jurídica e a isonomia para o liame jurídico-obrigacional que impôs a sanção.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"No caso de certo contribuinte,*

pessoa jurídica, ter descumprido obrigação acessória consistente em manter documentos fiscais obrigatórios, essa obrigação, pelo simples fato de sua inobservância, deverá ser convertida em obrigação principal relativamente à eventual penalidade pecuniária".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor em Ciência e Tecnologia da Fundação João Pinheiro do Estado de Minas Gerais, em 2007: *"A obrigação acessória não se converte em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária pelo simples fato da sua inobservância".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-042009: *"É lícito ao ente tributante elevar a alíquota do imposto por descumprimento de obrigação acessória".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007: *"É inadequado afirmar que a obrigação tributária acessória converte-se em obrigação principal, relativamente ao tributo devido, ao deixar de ser observada".*

Quanto ao crédito tributário, em sua tripla vertente – **suspensão, extinção e exclusão** –, diz-se que a lei será o elemento que permeará seus desdobramentos fáticos. Os exemplos sobejam no CTN, indicando que, no crédito tributário, as causas deflagradoras de impacto suspensivo, extintivo ou excludente deverão ser autorizadas por lei: a moratória (arts. 152 a 155), o parcelamento (art. 155-A, caput), a compensação (art. 170), a transação (art. 171), a remissão (art. 172), a dação em pagamento (art. 156, XI), a anistia (arts. 180 a 182), a isenção (arts. 176 a 179), entre outras.

Ademais, vale ressaltar a clara disposição afeta às causas extintivas do crédito tributário, demonstrando a sua subserviência à lei:

> Art. 156. (...)
> Parágrafo único. A **lei** disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149. (Grifo nosso)

2.1.4 Decreto

O decreto é norma jurídica que integra a expressão "legislação tributária" (art. 96 do CTN), sendo ato normativo emanado da autoridade máxima do Poder Executivo (Presidente da República, Governador ou Prefeito).

Sua tarefa primordial é regulamentar o conteúdo das leis, conforme o art. 84, IV, da Carta Magna – daí a denominação "decreto regulamentar ou de execução"–, orientando os funcionários administrativos na aplicação da lei.

Não obstante o dispositivo permissivo no texto constitucional, não há previsão no CTN para os intitulados "decretos ou regulamentos independentes ou autônomos" em matéria tributária, isto é, aqueles editados na ausência de disciplina legal para uma determinada situação, inovando, assim, o ordenamento jurídico[23]. Exemplo: "um decreto federal que afaste a utilização de certa despesa na apuração do lucro real, para fins de apuração do IR, no caso de a lei ter disposto em sentido contrário, permitindo a referida dedutibilidade"[24].

É imperioso enaltecer que, sendo ele um ato normativo secundário e infralegal, "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos" (art. 99 do CTN), pelo que **não pode tal instrumento ir contra nem extrapolar os balizamentos legais** que permearão o alcance de seus efeitos, sob pena de não obrigar o administrado. Tal vedação estende-se até mesmo às situações em que ocorra omissão da lei tributária, sendo defeso ao Poder Executivo solver o impasse, avocando para si **as funções privativas do Legislativo**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/PI, em 2001: "*No Brasil, é juridicamente impossível a instituição de determinados tributos por meio de decretos*".

Urge relembrar que os decretos não podem penetrar o campo normativo reservado à lei tributária, conforme o disposto no art. 97, I ao VI, do CTN. Daí não se admitir o decreto, v.g., no **ato de instituição do tributo**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo INTEC, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Biguaçu/SC, em 21-10-2007: *"São inúmeros os decretos que instituem regulamentos tributários em nosso direito positivo. Todavia, por força do princípio da legalidade, o regulamento não pode por iniciativa própria e sem texto legal prévio instituir tributos".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Fiscal da Fazenda do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008: *"Leis e atos administrativos podem estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009: *"Os empréstimos compulsórios são instituídos por Decreto, para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência".*

Sua função está concentrada, precipuamente, na atividade regulamentadora da lei, tendo grande importância no Direito Tributário, em face de suas inúmeras aplicações, tais como:

a) veicular (ou instituir) os Regulamentos (RIR, RIPI, RICMS, RISS, entre outros), consolidadores de leis tributárias afetas aos impostos (IR, IPI, ICMS e ISS, entre outros): como é cediço, à lei compete instituir o tributo e, quando o faz, define, v.g., a obrigatoriedade da emissão do documentário fiscal (notas fiscais, livros etc.). No entanto, a própria lei não definirá os modelos e formatos a serem empregados, ficando tais providências a cargo da regulamentação por decreto.

> "Na prática, os textos mais manuseados são exatamente os dos regulamentos, porque tendo obedecido à Constituição e à Lei, o decreto regulamentador especifica detalhadamente e, assim, vamos, uma vez feito o exame de constitucionalidade e de legalidade do regulamento, encontrar a explicitação dos direitos e obrigações fiscais ou tributárias, nos regulamentos."[25]

Frise-se que "no âmbito de nossa disciplina as palavras decreto e regulamento podem ser tomadas como sinônimas. (...) É assente em nosso sistema jurídico a posição inferior dos decretos relativamente às leis"[26].

O STF já se manifestou sobre a "ilegalidade" dos regulamentos:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. REGULAMENTO: NÃO ESTÁ, DE

REGRA, SUJEITO AO CONTROLE EM ABSTRATO. I. O regulamento, ato normativo secundário, não está, de regra, sujeito ao controle de constitucionalidade. É que, quando o regulamento vai além do conteúdo da lei, não pratica inconstitucionalidade, mas ilegalidade. II. Precedentes do STF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida. (ADIN 940-1/RJ. STJ, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 30-06-1994) (Grifo nosso)

Enquanto o "fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em **lei** como necessária e suficiente à sua ocorrência" (art. 114 do CTN), o "fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da **legislação** aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal" (art. 115 do CTN);

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007: *"Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, enquanto fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal".*
> **Observação:** item idêntico, solicitando a cópia dos arts. 114 e 115 do CTN, foi cobrado na prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Fiscal de Tributos do Município de Altos/PI, em 13-09-2009.

b) veicular as alterações de alíquotas dos tributos que mitigam o princípio da legalidade tributária (II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível): repise-se que a mitigação não significa o afastamento absoluto da lei, pois esta é prévia e serve como moldura aos aumentos e reduções de alíquotas por ato infralegal. Aliás, neste caso, o decreto não atua, genuína e propriamente, como ato regulamentador de lei, pois acaba inovando o direito, conquanto se mantenha nos estreitos limites legais. Apresenta-se, sim, consoante as lições de Luciano Amaro[27], como "ato do Poder Executivo com força de lei material";

c) versar sobre as matérias não submetidas à reserva legal, quais sejam: c.1) estabelecimento das regras sobre obrigações tributárias acessórias, uma vez que o fato gerador da obrigação tributária acessória é a situação definida em **legislação tributária** (art. 115 c/c art. 113, § 2º, ambos do CTN); **c.2) atualização da base de cálculo dos tributos**, com índices oficiais de correção monetária do período (art. 97, §§ 1º e 2º, **CTN**); **c.3)** estabelecimento (fixação ou alteração) de prazo para pagamento do **tributo**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito, em 11-06-2006: "*Somente a lei tributária pode atualizar monetariamente a base de cálculo do tributo*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina (UEL), para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-032007: "*Na esteira da jurisprudência dominante, os prazos de recolhimento de um tributo somente podem ser estabelecidos e alterados por meio de lei*".

2.1.5 Lei Delegada

A lei delegada representa o ato normativo de confecção do Poder Executivo, que

recebe, para tanto, uma delegação do Poder Legislativo. A propósito, o art. 68 da CF dispõe que as leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional. Equipara-se à lei ordinária, diferindo desta apenas na forma de elaboração. É que a delegação reveste-se da forma de **resolução do Congresso Nacional** – e não, propriamente, "resolução do Senado"! –, que especifica seu conteúdo e os termos do seu exercício (art. 68, § 2º, da CF). Observe o dispositivo:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: "*A delegação ao Presidente da República para elaborar lei delegada terá a forma de resolução do Senado, que especificará seu conteúdo e os termos do exercício*".
>
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pela mesma FCC, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/CE, ainda em 2006.

Art. 68. (...)

§ 2º. A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício. (Grifos nossos)

Outrossim, as matérias reservadas à lei complementar **não** poderão ser objeto de delegação, conforme se lê no art. 68, § 1º, da CF:

Art. 68. (...)

§ 1º. Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, (...). (Grifos nossos)

Sabe-se que, com a utilização frequente das medidas provisórias, as leis delegadas perderam sua aplicação prática, não tendo a amplitude de outrora, havendo uma inexorável tendência ao desuso.

Quanto à sua aproximação com o fenômeno tributacional, poder-se-ia questionar: É possível legislar sobre tributo por meio de lei delegada?

Como se notou, a lei delegada é elaborada pelo Presidente da República, sob solicitação feita ao Congresso Nacional, cuja anuência, por meio de resolução, traduz a interferência do Poder Legislativo no processo elaborativo da norma.

Assim, em princípio, a resposta à indagação tende a ser afirmativa, ressalvados os casos de tributos instituídos por meio de lei complementar, previstos no texto constitucional, quais sejam: (a) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII); (b) **Empréstimos Compulsórios (art. 148)**; (c) Impostos Residuais (art. 154, I); e (d) Contribuições Sociais Residuais (art. 195, § 4º).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/PA, em 24-03-2002: "*No Brasil, persiste controvérsia doutrinária sobre se, por meio de leis delegadas, podem ser instituídos tributos. A Constituição federal, todavia, veda expressamente a utilização de tais normas jurídicas para a criação de empréstimos compulsórios*".

Nesses casos citados e, aliás, em todas as situações adstritas à lei complementar,

previstas no texto constitucional – v.g., as disposições do art. 146; as matérias adstritas à lei complementar no âmbito do ICMS (art. 155, § 2º, XII) e do ISS (art. 156, § 3º, I, II e III) –, **não** há possibilidade de utilização de lei delegada (art. 68, § 1º, da CF), nem mesmo de medida provisória (art. 62, § 1º, III, CF).

Desse modo, é improvável, porque pouco inteligente e nada pragmático, que o Presidente da República submeta ao Congresso Nacional pedido de delegação para legislar sobre matéria que pode sobre ela dispor amplamente por medida provisória, e até por decreto.

2.1.6 Medida Provisória

Na Constituição anterior, havia a previsão do "decreto-lei" (art. 49, V), atualmente substituído pela figura análoga intitulada medida provisória. Observe:

Art. 49, V, CF (1967)	Art. 59, V, CF (1988)
Art. 49. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) V – decretos-leis; (...)	Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: (...) V – medidas provisórias; (...)

Curiosamente, em razão da teoria da recepção, subsistem vários decretos-leis, plenamente em vigor em nosso sistema normativo, v.g., o Decreto-lei n. 37/66, versando sobre o imposto de importação, e o Decreto-lei n. 195/67, atinente à contribuição de melhoria.

Luciano Amaro, direcionando expressivas críticas às medidas provisórias em matéria tributária[28] – a par de outros tributaristas, adiante revelados –, registra que a medida provisória "têm deixado no esquecimento a figura da lei delegada"[29]. E, ainda, "ao contrário dos decretos-leis da Constituição anterior, não têm um rol definido e restrito de matérias, podendo atuar em campos mais variados"[30].

A medida provisória, prevista no art. 62 da Carta Magna, em sua redação original, teve franca inspiração no decreto-legge, previsto no art. 77 da Constituição Italiana de 1947.

Ela se traduz em ato normativo de vida efêmera e de utilização excepcional, no trato de certos assuntos, cujos pressupostos materiais atrelam-se a elementos de relevância e urgência. Resumidamente, é "ato político, normativo, discricionário, excepcional, cautelar, precário e com força de lei"[31].

Com relação à competência para a aferição dos pressupostos constitucionais de relevância e urgência, justificadores da edição da MP, muito se discute sobre a possibilidade de ser dada ao Poder Judiciário ou se restringir ao juízo político do Presidente da República. Estaria tal competência adstrita à discricionariedade do Presidente da República ou o Poder Judiciário poderia fiscalizar a presença dos indigitados pressupostos?

Para a resposta, podemos observar os respeitáveis dizeres de Celso Antonio Bandeira de Mello[32]:

> "Se relevância e urgência fossem noções só aferíveis concretamente pelo Presidente da República, em juízo discricionário incontrastável, o delineamento e a extensão da competência para produzir tais medidas não decorreriam da Constituição, mas da vontade do Presidente, pois teriam o âmbito que o Chefe do Executivo lhes quisesse dar. Assim, ao invés de estar limitado por um círculo de poderes estabelecido pelo Direito, ele é quem decidiria sua própria

esfera competencial na matéria, ideia antinômica a tudo que resulta do Estado de Direito".

O Supremo Tribunal Federal, de há muito, pacificou a questão, firmando orientação no sentido de que a aferição dos pressupostos de relevância e urgência reveste-se de caráter político, cabendo sua apreciação, em princípio, aos Poderes Executivo e Legislativo. Entretanto, se um ou outro pressuposto mostrar-se descabido no controle judicial, o Poder Judiciário deverá decidir pela ilegitimidade constitucional da medida provisória.

Dessarte, deve haver, em primeiro lugar, o juízo de discricionariedade, de oportunidade e de valor, a ser feito pelo Presidente da República, sem embargo do ulterior e excepcional controle judiciário quando houver excesso do poder de legislar. Veja o julgado no STF:

> **EMENTA:** Os conceitos de relevância e de urgência a que se refere o art. 62 da Constituição, como pressupostos para a edição de medidas provisórias, decorrem, em princípio, do juízo discricionário de oportunidade e de valor do presidente da República, mas admitem o controle judiciário quanto ao excesso do poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto. (ADIN n. 162, rel. Min. Moreira Alves, j. 14-12-1989) (Grifo nosso)

Posteriormente, o próprio STF ratificou o entendimento:

> **EMENTA:** Os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário. Entendimento assentado na jurisprudência do STF. (ADIn 2.150-MC, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23-03-2000) (Nesse sentido, também seguiu o Pretório Excelso, em duas ADIs: (I) ADIMC n. 1.397/DF, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, j. 28-04-1997 e (II) ADI n. 1.417/DF. Pleno, rel. Min. Octavio Gallotti, j. 02-08-1999)

A bem da verdade, na seara tributária, a questão de relevância e urgência parece ter sido tratada pelo constituinte, nas situações excepcionais de beligerância e calamidade pública, no âmbito do imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, CF) e dos empréstimos compulsórios de emergência (para guerra externa ou calamidade pública: art. 148, I, CF)[33].

Quanto à temática da MP na seara tributária, é conhecida a enorme discussão doutrinária quanto ao cabimento de medidas provisórias em matéria tributária, havendo estudiosos, segundo os dizeres de Luciano Amaro[34], que se pronunciam pela negativa (Ives Gandra da Silva Martins[35], Paulo de Barros Carvalho[36], Misabel de Abreu Machado Derzi[37], Roque Carrazza[38], Kiyoshi Harada[39], José Eduardo Soares de Melo[40] e Luciano Amaro[41]) e aqueles que abonam a medida provisória na seara tributária (Walter Barbosa Corrêa[42], Yoshiaki Ishihara[43], Eduardo Marcial Ferreira Jardim[44], Adilson Rodrigues Pires[45], Leon Frejda Szklarowsky[46], Zelmo Denari[47] e Marco Aurélio Greco[48]). Ainda, há que se mencionar os doutrinadores que admitem a medida provisória, porém, reservada, de forma excepcional, à instituição de impostos extraordinários e empréstimos compulsórios de calamidade pública e guerra externa (Sacha Calmon Navarro Coêlho[49], Eduardo Maneira[50], Hugo de Brito Machado[51] e Celso Ribeiro Bastos[52]).

De início, insta mencionar que, antes da elaboração da EC n. 32/2001, o STF já se posicionara favoravelmente à possibilidade de se utilizar MP para instituição de tributos. Note a ementa da jurisprudência selecionada:

> **EMENTA:** Recurso extraordinário. 2. Medida provisória. Força de lei. 3. A Medida Provisória, tendo força de lei, é

instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais. Precedentes. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI-AgR 236.976/MG, Pleno, rel. Min. Néri da Silveira, j. 17-08-1999)

Não obstante o STF ter aceitado a possibilidade de criar ou aumentar tributo por meio de medida provisória, tal posicionamento sempre careceu de respaldo constitucional, uma vez que sua robustez advinha tão somente de chancela jurisprudencial.

A Emenda Constitucional n. 32/2001 trouxe, assim, o timbre constitucional à visão do STF, ao introduzir inúmeras modificações no art. 62 da CF, com a inclusão de 12 (doze) parágrafos ao comando.

Atualmente, sabe-se que a medida provisória, segundo a literalidade da Constituição Federal (art. 62, § 2º), é meio idôneo para instituição e majoração de imposto. O comando é claro: pode haver MP para criar um imposto e pode haver MP para aumentar um imposto.

A alusão a impostos federais, que avocam a MP federal, obsta, para alguns insignes doutrinadores[53], a extensão da temática às MPs estaduais, municipais ou distritais. Portanto, a excepcionalidade da medida implica que só o Presidente da República pode editá-la, não o Governador ou o Prefeito.

Ainda que sejam respeitáveis os argumentos, entendemos que a temática proposta no art. 62 da Carta Magna merece uma exegese ampliativa, permitindo-se aos Estados, Municípios e Distrito Federal a editarem as medidas provisórias, desde que, autorizadas, em cada caso, respectivamente, pela Constituição do Estado, pela Lei Orgânica do Município e pela Lei Orgânica do Distrito Federal.

A esse propósito, o insigne tributarista Roque Antonio Carraza[54] assevera que "às medidas provisórias estaduais, municipais e distritais devem, mutatis mutandis, ser aplicados os princípios e limitações que cercam as medidas provisórias federais".

Desse modo, conquanto seja permitido a todas as pessoas políticas a utilização de medida provisória, reiteramos nossa preocupação com o mau uso desse instrumento, que, nas órbitas estadual e municipal, diante da maior fragilidade dos mecanismos de controle, tenderá a se agravar[55].

O STF, na ADI n. 425/TO (relatoria do Ministro Maurício Corrêa, com julgamento em 04-09-2002), ratificou a possibilidade, anteriormente acolhida na ADInMC n. 812-9/TO (relatoria do Ministro Moreira Alves, com julgamento em 1º-04-1993), externando que podem os Estados-membros editar medidas provisórias em face do princípio da simetria, obedecidas as regras básicas do processo legislativo no âmbito da União (art. 62 da CF).

Logo, para o STF, o eventual óbice ou limitação imposta às unidades federadas para a edição de medidas provisórias constitui forma de restrição não prevista no vigente sistema constitucional pátrio (art. 25, § 1º, CF). Há, portanto, legitimidade e facultatividade de sua adoção pelos Estados-membros, a exemplo da União Federal.

Recentemente, o STF ratificou a matéria, no Pleno, no bojo da ADI n. 2391/SC (relatoria da Ministra Ellen Gracie, com julgamento em 16-08-2006).

Todavia, não perca de vista que é defeso à MP versar sobre matéria reservada à lei complementar, consoante o art. 62, § 1º, III, da CF. Trata-se de restrição material (por via indireta) à edição de MP na seara do Direito Tributário. Assim, **os tributos adstritos à ação normativa da lei complementar não poderão ser instituídos ou**

majorados por medida provisória.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 05-02-2006: "*Somente poderão ser instituídos ou majorados por medida provisória aqueles (tributos)que não dependam de lei complementar*".

Por derradeiro, faz-se mister relembrar que o prazo de validade de uma MP passou a ser de 60 dias, com a Emenda Constitucional n. 32/2001, admitida uma única prorrogação por mais 60 dias. Não havendo a conversão em lei, no prazo supracitado, a medida provisória perderá eficácia desde a origem, devendo os produzidos efeitos serem regulados por decreto legislativo do Congresso Nacional (art. 62, § 3º, CF).

2.1.7 Decreto Legislativo

O decreto legislativo (art. 59, VI, CF) é ato emanado do Congresso Nacional, em decorrência do exercício da sua competência, **não** estando sujeito à sanção do Presidente da República.

É cediço que existem decretos legislativos em todas as esferas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Entretanto, no Direito Tributário, os decretos legislativos mais importantes são os da União, como meios idôneos à aprovação de tratados, acordos ou atos internacionais (art. 49, I, CF), demarcando sua aceitabilidade e integração na ordem jurídica interna.

Frise-se, ainda, que os decretos legislativos têm expressivo papel no disciplinamento das relações jurídicas decorrentes das medidas provisórias não convertidas em lei (art. 62, §§ 3º e 11, CF). Observe os dispositivos:

> Art. 62. (...)
>
> § 3º. As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.
>
> § 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Grifos nossos)

Como atos de exclusiva competência do Legislativo, os decretos legislativos, do ponto de vista formal (rito de aprovação), aproximam-se bastante da lei ordinária, uma vez que não carecem de quorum qualificado de aprovação.

Outrossim, o decreto legislativo não se confunde com o decreto. Conforme se estudou, este serve, em matéria tributária, como veículo normativo de aplicação direta para a alteração de alíquotas de certos tributos, bem como para regulamentar a fiel execução de leis tributárias.

O decreto legislativo, por sua vez, **não** possui aplicação direta em matéria tributária, servindo, basicamente, para aprovar tratados internacionais e para disciplinar os efeitos de medidas provisórias não convertidas em lei.

2.1.8 Resolução

A resolução é ato legislativo emanado do Congresso Nacional (ou de uma de suas Casas), em decorrência do exercício da sua competência, **não** estando sujeita à sanção

do Presidente da República, o que leva alguns estudiosos a intitulá-la, ao lado dos decretos legislativos, de "lei sem sanção".

Seu procedimento de elaboração difere daquele conferido à lei ordinária, porém a resolução nasce com força de lei, à luz do processo legislativo (art. 59, VII, CF).

Para Paulo de Barros Carvalho, "as resoluções, ainda que não sejam leis em sentido estrito, revestem-se do status jurídico próprio da lei ordinária e, atuando em setores que a Constituição lhes demarca, são também instrumentos primários de introdução de normas tributárias"[56].

Conforme se pôde notar no estudo das leis delegadas, a resolução do Congresso Nacional será utilizada para aprovar a delegação ao Presidente da República para a edição de leis delegadas (art. 68, § 2º, CF). Observe o dispositivo:

> Art. 68. (...)
> § 2º. A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício. (Grifos nossos)

Ademais, de modo idêntico, por resolução, o Congresso dará publicidade à rejeição expressa de medidas provisórias.

No Direito Tributário, as resoluções mais importantes são aquelas oriundas do Senado Federal. A propósito, a Carta Magna (art. 52) prevê a expedição de resolução pelo Senado Federal, entre outros casos: na estipulação, por proposta do Presidente da República, de limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 52, VI, CF); no estabelecimento de limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 52, IX, CF) etc.

No campo dos tributos, destacam-se importantes resoluções do Senado, em razão de seu importante papel como órgão representativo dos Estados Federados no aparelho legislativo federal.

Em termos gerais, tais resoluções referem-se a **impostos, exclusivamente estaduais**, nos casos adiante mencionados. Observe que a Constituição determina que as alíquotas de três impostos estaduais – o **ICMS**, o **ITCMD** e o **IPVA** – poderão ter a estipulação de limites máximos e mínimos por **resoluções do Senado Federal**.

No caso do **ISS** municipal, a estipulação de limites máximos e mínimos será por meio de **lei complementar** (art. 156, § 3º, I, CF).

Passemos à memorização:

a) A resolução do Senado Federal e as alíquotas (gerais) do ICMS: para estabelecer as **alíquotas do ICMS** aplicáveis às operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços, interestaduais e de exportação, sendo de INICIATIVA do Presidente da República **OU** de um terço dos Senadores, APROVADA pela maioria absoluta de seus membros (art. 155, § 2º, IV, CF).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2001: "*Compete ao Senado Federal, mediante Resolução aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecer as alíquotas do ICMS, aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 2003: "*No tocante ao ICMS, cabe à lei complementar estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação".*
>
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em outros dois concursos, realizados pela FCC, ambos em 2006 (Agente Fiscal de Rendas/SP e Auditor Tributário de Jaboatão dos Guararapes/PE).

À guisa de detalhamento, observe-se que o dispositivo faz uso da expressão "estabelecerá", indicando a **obrigatoriedade** da previsão, sob pena de não se poder exigir o gravame. Acresça-se, ainda, **a possibilidade de dupla iniciativa** (Presidente da República **ou** de um terço dos Senadores):

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas – TCE/AM, em fevereiro de 2006: "*Resolução do Senado Federal, de iniciativa exclusiva do Presidente da República, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação".*

Art. 155. (...) § 2º. (...)
IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; (Grifos nossos)

Em tempo, frise-se, que, quanto às alíquotas interestaduais, a regra permanece válida; todavia, no concernente às alíquotas de exportação, após a EC n. 42/2003, com o teor do art. 155, § 2º, X, "a", a previsão perdeu o sentido, pois se passou a prever uma regra de imunidade de ICMS para todas as exportações. Desse modo, remanesce falta de sustentabilidade à previsão de resolução do Senado para fixar alíquotas de ICMS aplicáveis às operações de exportação.

b) A resolução do Senado Federal e as alíquotas (mínimas e máximas) do ICMS, nas operações internas: quanto aos percentuais mínimos e máximos de alíquotas do ICMS nas operações internas, poderá haver **estipulação própria por resolução**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: "*A lei complementar fixará as alíquotas mínimas do ICMS nas operações internas*".

A atribuição de fixar alíquotas mínimas ou máximas de um imposto significa que a alíquota estabelecida pela resolução do Senado funcionará apenas como piso ou teto, não podendo a mencionada resolução substituir a lei de cada Estado. A esta caberá a formulação de alíquotas que respeitarão os limites preestabelecidos na resolução. Assim, quem determina a alíquota aplicável internamente é o próprio Estado.

Note o detalhamento:

b.1) alíquotas MÍNIMAS nas operações internas, desde que resulte da INICIATIVA de um terço e APROVADA pela maioria absoluta de seus membros (art. 155, § 2º, V, "a", CF).

Veja o dispositivo constitucional:

Art. 155. (...) § 2º. (...)
V – é facultado ao Senado Federal:
a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; (Grifos nossos)

Observe-se que o comando faz uso da expressão "é facultado", indicando a **facultatividade** da previsão, além de se prever uma exclusividade de iniciativa (um terço dos membros):

b.2) alíquotas MÁXIMAS nas operações internas, visando resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, desde que resulte de INICIATIVA da maioria absoluta e APROVADA por dois terços de seus membros (art. 155, § 2º, V, "b", CF).

Atente para o dispositivo constitucional:

Art. 155. (...) § 2º. (...)
V – é facultado ao Senado Federal:
b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros; (Grifos nossos)

Repise-se que o comando faz uso da expressão "é facultado", indicando a **facultatividade** da previsão, além de se prever uma exclusividade de iniciativa (maioria absoluta):

Observe o **quadro mnemônico**:

RESOLUÇÕES ALÍQUOTAS (ICMS) OPERAÇÕES INTERNAS	ALÍQUOTA	INICIATIVA	APROVAÇÃO	ARTIGO NA CF
	MÍNIMA	UM TERÇO	MAIORIA ABSOLUTA	Art. 155,§ 2º, V, "a"
	MÁXIMA	MAIORIA ABSOLUTA	DOIS TERÇOS	Art. 155,§ 2º, V, "b"

c) A resolução do Senado Federal e as alíquotas máximas do ITCMD: será utilizada a resolução para o estabelecimento de **alíquotas máximas** para o ITCMD (Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos), conforme previsão no art. 155, I e § 1º, IV, da Carta Magna. Observe-o:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: "*O Senado Federal, através de resolução, poderá estabelecer as alíquotas mínimas do ITCMD*".
Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela própria FCC, para o cargo de Auditor Tributário de Jaboatão dos Guararapes/PE, em 2006.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Grifo nosso)
(...)
IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal; (Grifos nossos)
§ 1º. O imposto previsto no inciso I:

d) A resolução do Senado Federal e as alíquotas mínimas do IPVA: será utilizada a resolução para o estabelecimento de **alíquotas mínimas** para o IPVA (Imposto sobre a propriedade de veículos automotores), conforme previsão no art. 155, § 6º, I, da Carta Magna (EC n. 42/2003). Observe-o:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual/AC, em 07-05-2006: "*Acerca do IPVA, cabe ao Senado Federal estabelecer suas alíquotas máximas*".

Observação: item semelhante foi solicitado em duas provas realizadas pela FCC, em 2006, para os cargos de Agente Fiscal de Rendas/SP e Auditor Tributário de Ja-boatão dos Guararapes/PE.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)
I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;
III – propriedade de veículos automotores;
§ 6º. O imposto previsto no inciso III: (Grifos nossos)

Feitos os detalhamentos acerca da conexão entre as **resoluções e os impostos estaduais** (ICMS, ITCMD e IPVA), insta repisar que, **no caso do ISS municipal, a estipulação de limites máximos e mínimos será por meio de lei complementar** (art. 156, § 3º, I, CF). O assunto tem sido exaustivamente solicitado em provas de concursos públicos.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, em 2006 (Auditor Tributário de Jaboatão dos Guararapes/PE): "*É matéria reservada à lei complementar a fixação de alíquotas máximas e mínimas do ISS*".

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em 18-12-2005.

2.1.9 Tratados e Convenções Internacionais

O art. 84, VIII, da CF preconiza que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados – ou convenções internacionais –, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

De início, calha registrar que **a doutrina dominante não estabelece distinção entre as expressões "tratado" e "convenção internacional"**, uma vez que a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969) diz não importar a terminologia atribuída aos atos internacionais (art. 2º, § 1º, "a").

> Note o item considerado **INCORRETO** em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 21-05-2006: "*A respeito dos tratados internacionais, pode-se afirmar que têm tratamento diverso das convenções internacionais*".

Tratado significa um acordo internacional (bilateral ou multilateral) concluído entre Estados soberanos ou organismos internacionais, em forma escrita, com o fito de promover, sob a égide do ajuste de vontades, os efeitos jurídicos pertinentes. Em Direito Tributário, os tratados ganham relevo, principalmente, nos campos dos impostos de importação, exportação e de renda. Nesse passo, visam coibir a bitributação internacional, evitando que o sujeito passivo subordine-se a várias imposições perante um só fator de avaliação de sua capacidade contributiva.

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes[57], o "tratado (ou convenção) internacional vem a ser o ato jurídico firmado entre dois ou mais Estados, mediante seus respectivos órgãos competentes, com o objetivo de estabelecer normas comuns de direito internacional".

Um importante acordo internacional em matéria tributária ao qual o Brasil aderiu é o GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), substituído pela OMC (Organização Mundial de Comércio), que entrou em vigor em 1º-01-1995, regulando a tributação de mercadorias exportadas ou importadas e a bitributação.

À guisa de curiosidade, o GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio) é um acordo firmado em 1947, na Suíça, sendo dele o Brasil um Estado-parte. Caracteriza-se como pacto que visa estabelecer e administrar regras para o procedimento em comércio internacional, ajudar os governos a reduzir tarifas alfandegárias ou aduaneiras e abolir as barreiras comerciais entre as partes contratantes. Vale dizer que, na esteira do intitulado tratamento nacional, o GATT prevê uma equivalência de tratamento entre o produto nacional e o produto importado quando ingressa em nosso território.

A propósito, o STF e o STJ, por meio de Súmulas, têm se manifestado pela isenção de imposto (ICMS) nos casos de mercadorias importadas de países signatários do GATT que concedem idêntico tratamento ao similar nacional. São exemplos desses enunciados:

a) Súmula n. 20 (STJ): "A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional";

b) Súmula n. 71 (STJ): "O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM";

c) Súmula n. 575 (STF): "À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional".

O procedimento de celebração dos tratados compreende várias fases distintas, que seguem um iter próprio de conclusão, tendente à consecução da intitulada vigência

interna, quais sejam:

a) negociação e assinatura do tratado pelo Poder Executivo, na pessoa do Presidente da República ou de seu representante (art. 84, VIII, CF). Salvo os Ministros de Relações Exteriores, para haver representação presidencial faz-se necessária a expedição de uma "Carta de Plenos Poderes";

b) referendo ou aprovação (ou, ainda, **homologação**) pelo Poder Legislativo, mediante **decreto legislativo**, não mais dependendo da sanção do Poder Executivo (arts. 49, I, e 84, VIII, CF). Após a aprovação congressional, o Presidente da República está livre para levar a cabo as demais fases do consentimento. Frise-se que o referendo do Congresso não tem outra finalidade senão a de autorizar o Presidente na continuação dos trâmites internacionais de celebração do tratado;

> Note o item considerado **CORRETO** em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: "*Os tratados e convenções internacionais, relacionados com tributo, são fontes formais primárias do Direito Tributário e ingressam em nosso ordenamento jurídico através de decreto legislativo".*
>
> **Observação:** apesar de o gabarito ter dado como **CORRETA** a questão, ela se mostra passível de discussão. Os tratados, em verdade, segundo posição unânime dos internacionalistas, não são internalizados pelo "decreto legislativo", mas, sim, por meio da ratificação e posterior publicação do decreto presidencial de execução. Assim, repita-se: o que o Legislativo faz é tão somente dar "carta branca" ao Presidente para "ratificar" o tratado, sem ter qualquer poder de "internalizar" o tratado no plano interno.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Alagoas (TJ/AL), em 02-11-2008: *"Para um tratado internacional ser incorporado ao direito interno, deve ser submetido ao crivo do Congresso Nacional, ao qual compete aprová-lo por meio de resolução".*

c) ratificação pelo Chefe do Executivo, levada a efeito pela troca (no caso dos tratados bilaterais) ou pelo depósito (no caso dos tratados multilaterais) dos seus instrumentos constitutivos, momento a partir do qual o Estado se compromete em definitivo, no plano internacional, com o tratado anteriormente assinado.

Impende trazermos à baila as palavras sempre precisas do precoce e brilhante professor de Direito Internacional, Valerio de Oliveira Mazzuoli[58]:

"Importa, assim, conceituar a ratificação no sentido que lhe deve ser atribuído de acordo com o Direito Internacional Público. Nesse sentido, a ratificação pode ser entendida como o ato administrativo unilateral por meio do qual o Poder Executivo, devidamente autorizado pelo órgão para isso designado, confirmando a assinatura do acordo, exprime definitivamente, no plano internacional, a vontade do Estado em obrigar-se pelo tratado. Trata-se da expressão definitiva do consentimento em obrigar-se pelo tratado, a qual se traduz na informação formal que a autoridade nacional dá às autoridades dos outros Estados de que o tratado, concluído pelos seus plenipotenciários, é doravante obrigatório para o Estado que esta autoridade representa no cenário internacional".

d) promulgação por meio da expedição de **decreto do Presidente da República**. Nessa fase, o chefe do Executivo declara que o procedimento foi completado, dando

conta ao povo-destinatário de que seu conteúdo passa a ser obrigatório internamente, estando hábil a produzir os básicos efeitos. Sabe-se que a partir do decreto presidencial de promulgação se inicia a vigência interna do que se contém no acordo, pois, no ato de homologação (fase da letra "b"), o tratado, conquanto norma jurídica internacional, ainda não estava dotado de vigência, com força suficiente a produzir efeitos tanto no plano do direito interno como na órbita internacional;

e) publicação oficial do texto do **decreto**, com o inteiro teor do acordo internacional. A sua vigência dar-se-á na data fixada no decreto ou, sendo este silente, no prazo de 45 dias após a sua publicação oficial (art. 1º da LINDB), **passando, assim, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno**. Repise-se que os tratados, que requerem aprovação congressional, começam a vigorar no ordenamento jurídico interno brasileiro com o início da vigência dos decretos que os promulgaram, e não com a aprovação do acordo internacional pelo Congresso Nacional, que o faz por meio de decreto legislativo.

> Note o item considerado **CORRETO** em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/PA, em 24-03-2002: *"Os acordos sobre dupla tributação internacional, como todos os tratados que requerem aprovação congressional, começam a vigorar no ordenamento jurídico interno brasileiro com o início da vigência dos decretos que os promulgaram".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A Lei Complementar desempenha papel de grande relevância em matéria tributária. Conforme se infere do artigo 146 da CF, cabe à Lei Complementar introduzir os tratados internacionais em matéria tributária (acordos de bitributação) no sistema tributário brasileiro".*

Evidencia-se, portanto, que há um ritualístico processo de incorporação do tratado à ordem positiva interna brasileira (um "litúrgico" ciclo de transposição), do que se infere que o nosso sistema constitucional, em regra, **não** consagra o princípio do efeito direto nem o postulado da aplicabilidade imediata dos tratados e convenções internacionais. Exceção a essa regra ocorre em relação aos tratados de direitos humanos, por efeito do que dispõe o art. 5º, §§ 2º e 3º, da CF[59].

Superada a visão sobre a internalização dos tratados na ordem jurídica doméstica, impende analisar o tratamento ofertado aos tratados no CTN, à luz do **art. 98.**

Segundo tal dispositivo, os tratados em matéria tributária "revogam" a legislação interna e serão observados pela legislação que lhes sobrevenha (legislação tributária superveniente). Tal artigo deve ser entendido com parcimônia, devendo-se perquirir até que ponto o legislador pretendeu assegurar, de fato, **"o primado dos tratados internacionais sobre a lei interna"**, no cotejo tratado versus legislação interna.

> Note o item considerado **CORRETO** em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/Sefaz/AL, em 05-05-2002: "*Os tratados e as convenções internacionais suspendem ou modificam as normas tributárias internas, excetuadas as de natureza constitucional, e serão observadas pelas que lhes sobrevenham*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 01/02-08-2009: "*A respeito dos denominados 'acordo de bitributação (Tratados Internacionais Bilaterais em Matéria de Imposto sobre a Renda)*

firmados pelo Brasil, é possível afirmar que se sobrepõem ao direito interno, inclusive em relação aos dispositivos constitucionais, pois contêm normas supranacionais".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação de Apoio à Tecnologia (FAT), para o cargo de Advogado (Área Tributária/Previdenciária) da Cia. de Engenharia de Tráfego/SP, em 08-062008: "*Na forma do CTN, os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna*".

Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: "*Os tratados e as convenções internacionais em vigor devem ser respeitados pela legislação tributária que lhes sobrevierem*".

Reputamos oportuno, ainda, citar Valerio de Oliveira Mazzuoli[60], que, em notável artigo, ensina-nos:

> "O problema da concorrência entre tratados internacionais e leis internas de estatura infraconstitucional pode ser resolvido, no âmbito do direito das gentes, em princípio, de duas maneiras. Numa, dando prevalência aos tratados sobre o direito interno infraconstitucional, a exemplo das constituições francesa de 1958 (art. 55), grega de 1975 (art. 28, § 1º) e peruana de 1979 (art. 101), garantindo ao compromisso internacional plena vigência, sem embargo de leis posteriores que o contradigam. Noutra, tais problemas são resolvidos garantindo-se aos tratados apenas tratamento paritário, tomando como paradigma leis nacionais e outros diplomas de grau equivalente. Ou seja, havendo conflito entre tratado e lei interna a solução é encontrada aplicando-se o princípio lex posterior derogat priori. O Brasil, segundo a Egrégia Corte, enquadra-se nesse segundo sistema (monismo nacionalista moderado). Há mais de vinte anos (desde 1977, com o resultado do RE 80.004) vigora na jurisprudência do STF o sistema paritário, em que o tratado, uma vez formalizado, passa a ter força de lei ordinária, podendo, por isso, revogar as disposições em contrário, ou ser revogado (rectius: perder eficácia) diante de lei posterior".

Passemos, agora, à análise do **art. 98 do CTN**:

Desde a publicação do CTN, em 1966, tem a doutrina se agitado na tentativa de estabelecer a melhor exegese para o mencionado art. 98. O que se sabe é que, naquele momento de confecção do Código, parece ter-se querido afirmar que haveria, sim, uma prevalência do tratado sobre a lei interna, ou seja, sobrevindo naquele uma eventual disposição contrária à lei interna – mesmo quando em momento posterior ao do tratado –, haveria de prevalecer o preceito convencional.

Com o tempo, formou-se na doutrina o entendimento de que o tratado seria uma lei especial (lex specialis) perante a lei geral (interna). Nesse contexto, não seria tecnicamente relevante a questão de o tratado "revogar" ou não a lei interna, mas a defesa da ideia do convívio harmônico das normas, aplicando-se o preceito convencional enquanto o tratado não for denunciado, o que implicaria, se isso ocorrer, o natural retorno eficacial da lei interna. Assim, a forma verbal participial "revogado" pode ser mais bem interpretada por "modificada" ou "suspensa", no bojo da perda de eficácia.

O conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna). Vislumbra-se, pois, o caráter específico do tratado em matéria tributária. O ato internacional valerá com primazia diante da previsão específica de situações em seu texto, **não se tratando, pois, de "revogação" da legislação interna, mas de suspensão – ou modificação – de eficácia da norma tributária nacional**, que poderá readquirir a sua aptidão para a produção de efeitos quando e se o tratado for denunciado.

Note o item (adaptado) **CORRETO** em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Federal, em 1997: "*Considerando o teor do art. 98 do CTN, é correto concluir que tal dispositivo legal deve ser interpretado no sentido de que os tratados internacionais prevaleçam sobre a legislação tributária interna, sem, no entanto, revogá-la*".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: "*A respeito dos denominados 'acordo de bitributação (Tratados Internacionais Bilaterais em Matéria de Imposto sobre a Renda) firmados pelo Brasil, é possível afirmar que se sobrepõem à lei interna, limitando a sua eficácia nas hipóteses previstas em seus dispositivos (dos acordos de bitributação)*".

Vislumbra-se, conclusivamente, a pura coexistência pacífica de normas, com planos eficaciais distintos, adotando-se o Princípio da Especialidade, segundo o qual o regramento mais específico afasta o mais genérico naquele caso em que tenha sido mais atentamente regulado. A propósito, veja a ementa da decisão proferida no STJ:

> **EMENTA:** O mandamento contido no art. 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes. O art. 98 do CTN, ao preceituar que tratado ou convenção não são revogados por lei tributária interna, refere-se aos acordos firmados pelo Brasil a propósito de assuntos específicos (...). (REsp 196.560, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 18-03-1999; ver, no mesmo sentido: REsp 27.728; REsp 37.065; REsp 45.759; REsp 47.244)

Em outras palavras, quer-se afirmar que as alterações ocasionadas na legislação interna estarão circunscritas apenas à matéria daquele tratado específico. Exemplo: "Tratado entre Brasil e EUA para que o primeiro não cobre IPI sobre as importações de produtos industrializados norte-americanos". Se a lei interna brasileira preconiza a incidência do IPI sobre as importações de produtos estrangeiros quaisquer, somente aqueles oriundos dos EUA estarão abrangidos pela regra isencional contida no tratado. Assim, todos os artigos do Regulamento do IPI continuam vigorando, em sua plenitude, exceto para as relações comerciais entre Brasil e EUA.

Na esteira desse entendimento, seguiu o STF (ADIn n. 1.480/DF2001), para o qual **o art. 98 do CTN não versa sobre precedência hierárquico-normativa do tratado internacional em relação ao direito positivo interno**, chancelando um provável desnivelamento hierárquico ou ascendência de uma norma perante outra, mas, em verdade, sobre a consagração do Princípio da Especialidade.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-042008: "*No Direito Tributário brasileiro, há um desnivelamento hierárquico entre os tratados internacionais e a legislação tributária interna, pois, quando em vigor, os tratados internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e devem ser observados pela que lhes sobrevenha*".

Curiosamente, o art. 85-A da Lei n. 9.876/99, ao disciplinar o tema no âmbito das questões previdenciárias, ratificou a interpretação do tratado como lei especial perante a legislação doméstica. Observe o dispositivo:

Art. 85-A. Os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial.

Por fim, não se pode deixar de ressaltar, não obstante o entendimento ratificado nos planos doutrinário, jurisprudencial e, até mesmo, legislativo, que a filiação cega a esse entendimento parece esvaziar o art. 98, pois a comentada harmonização normativa prescinde de preceito inscrito em legislação especificamente tributária.

A celeuma, entretanto, parece amplificar-se quando se imagina uma norma interna superveniente às disposições de um tratado internacional, devidamente incorporado, e com este incompatível.

O STF firmou jurisprudência iterativa, após acesas discussões, ratificando que os tratados internacionais comuns (à exceção dos tratados de direitos humanos) incorporam-se ao direito interno com o mesmo status das leis ordinárias, havendo, ipso facto, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. A consequência é simples: para o STF, se uma lei interna de caráter meramente ordinário, posterior a um tratado comum, já internalizado, for com este incompatível, **o tratado deixará de ser aplicado, prevalecendo a lei interna**. Como consequência, no plano interno, despontaria a denúncia do diploma internacional, e, no plano internacional, ficaria o país sujeito às eventuais sanções previstas no tratado.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Advogado do Senado Federal, em 0911-2008: "*Havendo antinomia entre norma de tratado internacional e norma de lei interna, mais recente, a questão se resolve pela prevalência da lei interna, com indenização aos prejudicados*".

Nesse sentido, segue a lição do ex-Ministro Francisco Rezek[61]:

"De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso Extraordinário 80.004, em que assentada, por maioria, a tese de que, ante a realidade do conflito entre o tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano, deve ter sua prevalência garantida pela Justiça – sem embargo das consequências do descumprimento do tratado, no plano internacional. (...) Admitiram as vozes majoritárias que, faltante na Constituição do Brasil garantia de privilégio hierárquico do tratado internacional sobre as leis do Congresso, era inevitável que a Justiça devesse garantir a autoridade da mais recente das normas, porque paritária sua estatura no ordenamento jurídico".

Assim, **o STF não admite que a lei ordinária superveniente seja considerada nula, ilegítima ou inaplicável naquilo que for incompatível com o tratado** (ADIn 1.480/DF-2001). Daí se falar que a parte final do art. 98 do CTN – "(...) e serão observados pela que lhes sobrevenha" – não pode ser livre e obtusamente invocada, sem os reparos críticos pertinentes.

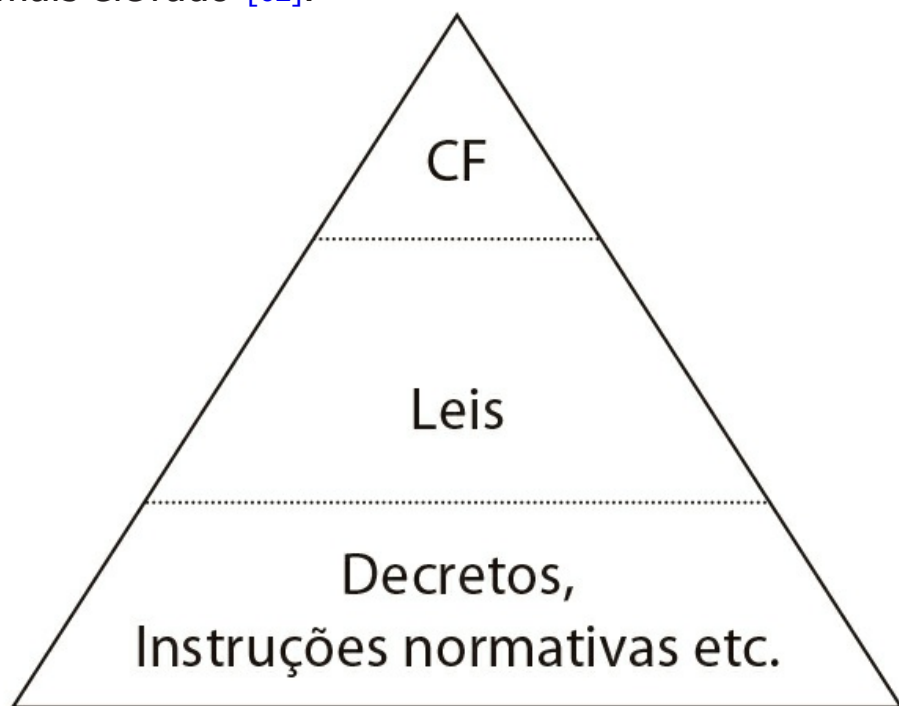
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Advogado do Senado Federal, em 09-11-2008: "*Havendo antinomia entre norma de tratado internacional e norma de lei interna, mais recente, a questão se resolve pela revogação da lei interna e prevalência do tratado, com indenização eventual aos prejudicados*".

Por derradeiro, diga-se que a **EC n. 45/2004**, ao acrescentar o § 3º ao art. 5º da CF, disciplinou que "os tratados e convenções internacionais sobre **direitos humanos** que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais" (Grifos nossos). Note que há restrição da temática a **tratados sobre direitos**

humanos, e não sobre aqueles afetos à matéria tributária! A adoção do preceptivo no âmbito do Direito Tributário depende de se enquadrar um tratado internacional, concernente ao direito tributário, no espectro dos tratados sobre direitos humanos, o que gerará, sem sombra de dúvidas, as consequências descritas no dispositivo.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal (TRF/5ª Região), em 30-072006: "*No Brasil, um tratado internacional em matéria tributária tem, em regra, o tratamento dedicado ao conceito de legislação tributária, a qual compõe. Assim, se o Estado brasileiro aprova um tratado internacional em matéria tributária, as disposições desse tratado têm o condão de revogar ou de modificar a legislação tributária interna. Todavia, se o tratado for aprovado, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, passa a equivaler a emenda constitucional*".

2.1.9.1 A nova concepção dos tratados conforme posição do STF

A concepção Kelseniana, representada pela clássica ideia da "pirâmide jurídica", estabelece uma hierarquia entre a **norma fundamental** e as demais **normas**, bem como entre as **leis** ("atos normativos primários": buscam o seu fundamento de validade diretamente no texto constitucional, sem interposta espécie legislativa) e demais **atos** ("atos normativos secundários": buscam o seu fundamento de validade em norma intercalar infraconstitucional). Nesse sentido, pois, "a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado"[62].

No entanto, atualmente, esta consagrada visão tem sido questionada diante das concepções dogmáticas que irradiam do Direito Internacional Público para toda a ciência jurídica.

Para grande parte da doutrina, ao lado das normas constitucionais devem estar aquelas oriundas de tratados internacionais de direitos humanos em que a República Federativa do Brasil seja parte. Esse entendimento pauta-se na leitura do art. 5º, § 2º, da Constituição Federal:

Art. 5º. (...)

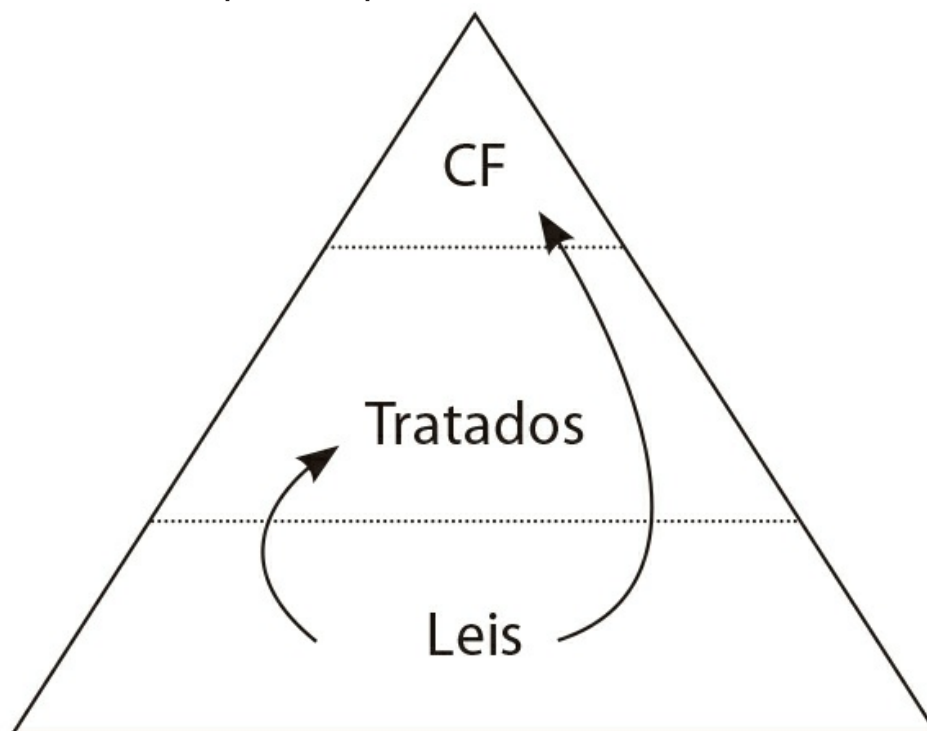
§ 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (Grifo nosso)

Para Valerio de Oliveira Mazzuoli, "a cláusula aberta do § 2º do art. 5º da Carta de 1988 sempre admitiu o ingresso dos tratados internacionais de proteção dos direitos humanos no mesmo grau hierárquico das normas constitucionais, e não em outro âmbito de hierarquia normativa. Portanto, segundo sempre defendemos, o fato de esses direitos se encontrarem em tratados internacionais jamais impediu a sua caracterização como direitos de status constitucional"[63].

Em decorrência das controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais acerca das discussões relativas à hierarquia dos tratados internacionais de direitos humanos, acrescentou-se o § 3º ao art. 5º para estabelecer o nível hierárquico dos tratados internacionais de direitos humanos no Brasil, desde que aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em **dois turnos**, por **três quintos** dos votos dos seus respectivos membros, coincidindo com o quorum de aprovação de **emenda constitucional**.

No entanto, fora dos casos de aprovação formalmente constitucional (art. 5º, § 3º), ainda pairavam dúvidas acerca da hierarquia material dos tratados de direitos humanos[64].

Ocorre que, em 03-12-2008, o STF enfrentou a questão sobre a eficácia e integração desses instrumentos normativos no julgamento do RE 466.343/SP e HC 87.585/TO. Em apertada votação, foi vencedora (por ora) a tese de que os tratados de direitos humanos possuem valor supralegal, ou seja, valem mais do que as leis e menos do que a Constituição.

Com isso, a consequência prática é a redefinição da pirâmide Kelseniana, uma vez que a lei e demais atos normativos para serem válidos deverão obedecer, concomitantemente, à Constituição Federal e aos Tratados Internacionais de Direitos Humanos, respeitando uma dupla compatibilidade vertical.

Assim, passa-se a poder distinguir o Controle de Constitucionalidade do Controle de Convencionalidade, à luz da nova terminologia que deve ser atualmente empregada, em homenagem à inovadora concepção ineditamente definida por Valerio de Oliveira Mazzuoli em sua tese de doutoramento em Direito Internacional, aprovada com grau máximo e "distinção e louvor" (summa cum laude), na Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em 2008.

Seguem adiante valiosos comentários, extraídos de seu trabalho acadêmico, cuja leitura muito nos auxiliará na melhor compreensão do tema:

> "Para realizar o controle de convencionalidade das leis os tribunais locais não requerem qualquer autorização internacional. Tal controle passa, doravante, a ter também caráter difuso, a exemplo do controle difuso de constitucionalidade, onde qualquer juiz ou tribunal pode se manifestar a respeito. À medida que os tratados forem sendo incorporados ao direito pátrio os tribunais locais – estando tais tratados em vigor no plano internacional – podem, desde já e independentemente de qualquer condição ulterior, compatibilizar as leis domésticas com o conteúdo dos tratados (de direitos humanos ou comuns) vigentes no país. Em outras palavras, os tratados internacionais incorporados ao direito brasileiro passam a ter eficácia paralisante (para além de derrogatória) das demais espécies normativas domésticas, cabendo ao juiz coordenar essas fontes (internacionais e internas) e escutar o que elas dizem. Mas, também, pode ainda existir o controle de convencionalidade concentrado no Supremo Tribunal Federal, como abaixo se dirá, na hipótese dos tratados (neste caso, apenas os de direitos humanos) internalizados pelo rito do art. 5º, § 3º.
> (...)
> Ora, se a Constituição possibilita sejam os tratados de direitos humanos alçados ao patamar constitucional, com equivalência de emenda, por questão de lógica deve também garantir-lhes os meios que garante a qualquer norma constitucional ou emenda de se protegerem contra investidas não autorizadas do direito infraconstitucional. (...) Quanto aos tratados de direitos humanos não internalizados pelo quorum qualificado, passam eles a ser paradigma apenas do controle difuso de convencionalidade"[65].

Doravante, seguindo-se essa tese, para que um juiz, no caso concreto, bem aplique (e considere válida) uma norma interna tributária, deve ele analisar, além da constitucionalidade da respectiva lei, se esta não viola algum tratado em matéria tributária em vigor no país, no exercício do controle de convencionalidade pela via difusa[66].

2.1.10 Lei Complementar

A lei complementar objetiva explicitar a norma despida de eficácia própria, sujeitando-se, conforme o art. 69 da Carta Magna, à aprovação por maioria absoluta. Esta, para efeito de votação parlamentar, indica um quorum especial de votantes: o voto favorável, em nível federal, de mais da metade do número total de membros das duas Casas do Congresso Nacional (Câmara dos Deputados e Senado Federal). É número fixo que se traduz no primeiro número inteiro acima da metade dos integrantes das Casas Legislativas.

Quanto ao conceito de "maioria absoluta", necessária à aprovação de uma lei complementar, não é demasiado exemplificar que, havendo 100 parlamentares, ocupantes de cargos eletivos existentes na Casa Legislativa, a maioria absoluta será formada pela "metade mais um" do total de parlamentares existentes, ou seja, 51 representantes.

Diversamente, a aprovação de uma lei ordinária, nessa mesma Casa Legislativa, não carecerá de tantos votos, mas da "metade mais um" do total de parlamentares presentes à sessão (quorum de instalação), ou seja, da intitulada "maioria simples". Exemplo:

Casa Legislativa Alfa: **Maioria Absoluta: entre 100 Parlamentares Existentes** **Resposta: (100 x ½) + 1 = 51 parlamentares** **Maioria Simples: entre 70 Parlamentares Presentes** **Resposta: (70 x ½) + 1 = 36 parlamentares**

É fácil perceber que a aprovação de uma lei complementar demanda maior esforço, o que a torna, naturalmente, mais estável em face da eventual tentativa de modificação ulterior.

Sob o aspecto formal, o quorum privilegiado destaca-se como a única diferença entre uma lei complementar e uma lei ordinária. Frise-se que sua elaboração já vem indicada ou sugerida no próprio texto da Constituição, para complementação ou regulamentação de certos assuntos, associados a uma preocupação do legislador constituinte em outorgar maior estabilidade e viés garantístico a determinadas matérias.

De fato, tem-se afirmado na doutrina que as leis complementares visam "complementar" o texto constitucional. De um modo geral, observa-se que o constituinte, originário ou reformador, atrela à lei complementar certas matérias de especial importância, tendentes a um dado grau de polemização, para cujo regramento seja prudente a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares. Daí se falar em lei complementar, por exemplo, para o imposto sobre grandes fortunas, para as residuais contribuições social-previdenciárias, entre outros temas da tributarística. Observe-se que, nesses casos, tal consenso se mostra imprescindível, uma vez que encerram situações "limítrofes", vocacionadas à instabilidade na relação jurídico-obrigacional tributária, quando se pensa, por exemplo, em atingir as fortunas vultosas ou mesmo o patrimônio privado pela tributação residual.

Desse modo, a lei complementar se põe como instrumento de utilização excepcional, o que faz com que o legislador constituinte, pretendendo que dada matéria seja por ela disciplinada, estabeleça previsão explícita e induvidosa no texto constitucional, ressalvados os casos esparsos que avocam uma interpretação sistemática.

Ademais, é cediço que a lei complementar reveste a natureza formal de "lei nacional", produto do Estado (global), como uma categoria jurídico-positiva diversa da lei federal (ordinária), conquanto se saiba que ambas sejam editadas pela União. Não há superioridade formal da lei complementar em relação à outra (lei federal ordinária), pois seus campos de atuação não se interpenetram, haja vista a distribuição rationae materiae de competência tributária.

Observe as judiciosas palavras colhidas de trecho do voto do eminente Ministro do STF Celso de Mello, no RE 136.215-4/RJ (Pleno), de relatoria do Ministro Octavio Gallotti e julgamento em 18-02-1993:

> "Nessa condição formal, a lei complementar, que veicula regras disciplinadoras do conflito de competências tributárias e que dispõe sobre normas gerais de direito tributário, evidencia-se como espécie normativa que, embora necessariamente obediente às diretrizes traçadas pela Carta da República, constitui manifestação superior da vontade jurídica do próprio Estado Federal. A autoridade dessa lei complementar – cuja gênese reside no próprio texto da

Constituição – vincula, em sua formulação normativa, as pessoas políticas que integram, no plano da Federação Brasileira, a comunidade jurídica total".

O art. 146 da Constituição Federal exige **lei complementar** para **complementar outras disposições** (conforme os incisos I e II, na sua função precípua) e para **fixar normas gerais de Direito Tributário** (consoante o inciso III, na sua função típica):

– Inciso I: dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

– Inciso II: regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Uma das funções da lei complementar em matéria tributária é regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-01-2008: *"É admissível que lei complementar regule as limitações que a Constituição Federal impõe ao poder de tributar".*

– Inciso III: estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: definição de tributos e de suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculos e contribuintes; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. A propósito, é mister assinalar que a competência da União para legislar sobre normas gerais **não** exclui a competência suplementar dos Estados, que poderão exercer sua competência legislativa plena, para atender às peculiaridades. A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (art. 24, §§ 2º a 4º, da CF). Todavia, tendo o Município competência apenas para legislar sobre assuntos de interesse local (art. 30, I, da CF), não pode legislar sobre normas gerais na ausência de lei federal. Esse assunto é demasiadamente solicitado em provas de concursos;

– Inciso IV: definir o tratamento diferenciado e favorecido para as mi-croempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, da Contribuição Previdenciária (art. 195, I, da CF) e da Contribuição ao PIS (alínea "d" do inciso III do art. 146 da CF, inserida pela EC n. 42/2003).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"Sobre o Sistema Constitucional Tributário, é possível afirmar que a CF permite a edição de lei complementar que defina tratamento diferenciado e favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-062008: *"É possível tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados para a arrecadação de certos tributos, desde que seja feito através de lei complementar".*

A lei complementar a que se refere o art. 146 do texto constitucional é o próprio Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que com tal índole foi recepcionado pela atual Carta Magna como a mais relevante norma infraconstitucional reguladora da matéria tributária no Brasil. Neste Código disciplinam-se os institutos genuínos da tributação, v.g., fato gerador, lançamento, decadência, prescrição, obrigação tributária,

crédito tributário, entre outros.

É que a Lei n. 5.172/66, embora aprovada como lei ordinária formal, foi elevada, ainda sob a égide da Carta de 1967, no plano da teoria da recepção, à categoria de lei complementar, em razão principalmente do seu objeto. Quanto a este, no ano anterior (1966), o CTN já estipulava em seu art. 1º que regularia "as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar". Com o advento da Carta de 1967, definiu-se a figura da lei complementar como instrumento distinto de lei ordinária, atribuindo-se-lhe a tarefa de veicular as matérias que então se encontravam disciplinadas no CTN.

À guisa de registro histórico, é importante mencionar que o Código Tributário Nacional foi assim "batizado" por força do Ato Complementar n. 36/67 (13-03-1967), publicado às vésperas da entrada em vigor da Constituição Federal de 1967 (15-03-1967).

Atualmente, o art. 146, III, da CF não deixa dúvidas de que as matérias nele contidas devem estar adstritas à lei complementar e, ipso facto, ao CTN – nossa lei de normas gerais tributárias. **Daí se inferir que o CTN deve ser modificado apenas por nova lei complementar ou pelas normas que lhe forem hierarquicamente superiores.**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Somente uma lei complementar pode revogar ou alterar o CTN".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 07-06-2008: *"Se, no corpo de uma lei complementar destinada ao estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, a União inserir norma aplicável apenas a ela própria e que se destine a definir os contribuintes de certo imposto, poderá ela revogar aquela norma por meio de lei ordinária".*

Antes da análise detida do art. 146 da CF, a que procederemos neste capítulo, impende destacar que o papel da lei complementar em matéria tributária extrapola os contornos traçados por este dispositivo constitucional.

Como se estudou, segundo a dicção da Carta Magna, **a lei complementar será utilizada para a instituição de certos tributos:**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/PI, em 2001: "*No Brasil, é juridicamente possível a instituição de determinados tributos por meio de leis complementares*".

(1) Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII);

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Área: Apoio Técnico e Administrativo – Especialidade: Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em 08-02-2008: *"De acordo com o princípio tributário da legalidade, a lei ordinária não institui o imposto sobre grandes fortunas".*

(2) Empréstimos Compulsórios (art. 148);

(3) Impostos Residuais (art. 154, I);

(4) Contribuições Sociais Residuais (art. 195, § 4º).

Ademais, a lei complementar, adensando o modelo constitucionalmente prefigurado de certos tributos, atuará com significativa relevância nos seguintes campos:

(a) ISS (LC n. 116/03): estabelece o campo de incidência do ISS (art. 156, III, CF), a sua fixação de **alíquotas máximas e mínimas** (art. 156, § 3º, I, CF) e as isenções (heterônomas) nas exportações de serviços (art. 156, § 3º, II, CF);

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"Conforme se infere do artigo 146 da CF, cabe à Lei Complementar fixar uma alíquota única do ISS (2%) em todo o território nacional, com o fim de debelar a guerra fiscal travada entre os Municípios".*

(b) ICMS (LC n. 87/96): estabelece vários campos reservados à lei complementar (art. 155, § 2º, XII, "a" a "i", CF);

(c) ITCMD: fixa critérios de competência (art. 155, § 1º, III, CF);

(d) Contribuições Sociais: fixa limites de valor para a concessão de remissão ou "anistia" de certas contribuições sociais (art. 195, § 11, CF).

Por fim, registre-se que, segundo o art. 62, § 1º, III, da CF, inserto pela EC n. 32/2001, as matérias cabentes à lei complementar – previstas no art. 146 ou em outro dispositivo da Carta Magna – não poderão ser objeto de medida provisória. Daí se afirmar que seria inconstitucional, por exemplo, um **empréstimo compulsório**, ou mesmo uma residual contribuição social-previdenciária, instituídos por medida provisória.

Neste momento, faz-se mister a retomada do art. 146 da CF. Veja-o, em sua expressiva amplitude no texto constitucional, ipsis litteris:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (EC n. 42/2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, "d", também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (EC n. 42/2003)

I – será opcional para o contribuinte; (EC n. 42/2003)

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (EC n. 42/2003)

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (EC n. 42/2003)

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (EC n. 42/2003) (Grifos nossos)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir

desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (incluído do EC n. 42/2003)

Como se nota, tal comando constitucional atrela à lei complementar uma **tríplice função: (a)** dirimir conflitos de competência; **(b)** regular limitações constitucionais ao poder de tributar; e **(c)** estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Passemos ao detalhamento dessas funções, a partir da distribuição de itens deste capítulo, organizados e expostos de acordo com a ordem recomendada no quadro a seguir:

ART. 146, I, II E III, CF
TRÍPLICE FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR
1) Conflitos de competência 2) Limitações constitucionais ao poder de tributar 3) Normas gerais em Direito Tributário 3.1. Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; **3.2. Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;** 3.3. Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; 3.4. Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS e das Contribuições.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-032007: *"As leis complementares prestam-se basicamente a três (3) tipos de atuação em matéria tributária. Em consequência, elas dispõem sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; limitações constitucionais ao poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; normas gerais de legislação tributária".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público (Nível 1 – Substituto) do Estado do Espírito Santo (II Concurso), em 23-08-2009: *"Cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários".*
Observação: item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Esta-duais/MT, em 1º-06-2008.

1. Conflitos de competência: a expressão "conflitos de competência" encerra curioso paradoxo, pois o conflito de competência não existe, nem pode existir, em face da rígida divisão de competência estabelecida no texto constitucional. Nessa medida, diz-se que tais conflitos – ou "áreas de penumbra", em verdade –, situados entre as competências impositivas, são, verdadeiramente, campos que apenas avocam o esforço exegético do intérprete, que deve ali exercer o múnus interpretativo.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB/COPERVE), para o cargo de Advogado da CAGEPA, em 2008: *"Os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, serão disciplinados por lei complementar".*

Observe a previsão constitucional:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (...)

É que, na prática, o que se pode ter é uma situação de dúvida quanto à competência tributária, servindo a lei complementar como um veículo de natureza interpretativa e delimitadora. Exemplo: diante da “recauchutagem de pneus”, pode-se aventar a incidência do IPI (se houver a associação da atividade à industrialização) ou do ISS (se houver a associação da atividade à prestação de serviços, no caso, constante do subitem 14.04 da LC n. 116/2003). Ou, ainda, como reforço de exemplificação: diante da prestação de serviços com fornecimento de mercadorias, pode surgir a dúvida sobre a incidência do ISS ou do ICMS, ou até de ambos, avocando-se o confronto dos dispositivos legais (art. 1º, § 2º, da LC n. 116/2003 c/c o art. 2º, IV e V, da LC n. 87/96).

Curiosamente, insta registrar que a falta de lei complementar, nos casos em que tais conflitos possam ser efetivamente suscitados, inviabiliza a criação do tributo por lei local. Observe a jurisprudência:

> **EMENTA:** Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei n. 5.500, de 28-12-1988, do Estado do Pará. Tributário. Adicional de imposto de renda (art. 155, II, da CF). Artigos 146 e 24, § 3º, da parte permanente da CF e art. 34, §§ 3º, 4º e 5º do ADCT. O adicional de imposto de renda, de que trata o inciso II do art. 155, não pode ser instituído pelos Estados e Distrito Federal, sem que, antes, a lei complementar nacional, prevista no caput do art. 146, disponha sobre as matérias referidas em seus incisos e alíneas, não estando sua edição dispensada pelo § 3º do art. 24 da parte permanente da Constituição Federal, nem pelos §§ 3º, 4º e 5º do art. 34 do ADCT. Ação julgada procedente, declarada a inconstitucionalidade da Lei n. 5.500, de 28-12-1988, do Estado do Pará. (ADI 627/PA, Pleno, rel. Min. Sydney Sanches, j. 06-10-1993) (Grifo nosso)

A propósito, no CTN não há menção a conflitos de competência, exceto, de forma oblíqua, no art. 120. Note-o:

> Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

O preceptivo versa sobre o surgimento de entes políticos, em virtude de desmembramento territorial de outra pessoa política. Desaparece uma entidade política, surge outra no lugar. Em palavras diversas: desponta uma “unidade territorial constituída ou resultante” no lugar da “unidade territorial originária ou matriz”.

A unidade concebida do desmembramento, ou seja, a dita unidade resultante, “herda o patrimônio competencial tributário” da unidade originária, com nítida sub-rogação de todos os direitos desta.

É o que Sacha Calmon Navarro Coêlho[67] denomina “herança de competência tributária”. Vale dizer que serão transferidas à unidade territorial constituída a competência tributária e a condição de sujeito ativo. Assim, podem ser cobrados por esta todos os tributos exigíveis pela pessoa política desmembrada (unidade originária), incluindo aqueles gravames com fatos geradores anteriores ao desmembramento, até que a entidade constituída venha a ter a sua própria legislação tributária, a fim de disciplinar internamente suas questões tributárias.

Observe os exemplos de situações, ainda que estritamente teóricas, afetas à aplicação do art. 120 do CTN:

a. Município Alfa é desmembrado em dois municípios menores (Beta e Gama):

Configuração Territorial Resultante
Município ALFA = Município BETA + Município GAMA

Neste caso, o Município Alfa desaparecerá, cedendo lugar a dois outros Municípios (Beta e Gama). Veja que tal desmembramento inclui o desaparecimento de uma entidade política, que cede passo à formação de duas outras. Em linguagem figurada, teremos: a progenitora dá à luz dois filhos; ela falece, eles sobrevivem.

b. Município Alfa é desmembrado, dando origem a outro município (Beta) e mantendo-se sua identidade original:

Configuração Territorial Resultante
Município ALFA = Município ALFA + Município BETA

Neste caso, o Município Alfa não desaparecerá, coexistindo com a unidade territorial resultante – o Município Beta. Veja que tal desmembramento não prevê o desaparecimento de qualquer unidade territorial. Em linguagem figurada, teremos: a progenitora dá à luz um filho; vivem ambos, mãe e filho.

A propósito, este último caso se deu com o Município de Paranaguá, no Paraná, em 1995, de cuja área territorial desmembrou-se o Município de Pontal do Paraná, subsistindo os dois municípios. Não é demasiado relembrar que idêntico desmembramento ocorreu com o Estado de Goiás, que deu origem ao Estado de Tocantins, permanecendo ambos na estrutura federativa brasileira.

Urge ressaltar que não vemos resistência em aplicar o dispositivo, por analogia, a casos de "**fusão**" de unidades políticas, fugindo parcialmente à ideia de "desmembramento" acima expendida e no dispositivo do CTN mencionada.

Observe dois casos pontuais:

Fusão 1: Município Alfa e o Município Beta dão origem ao Município Gama.

Configuração Territorial Resultante
Município ALFA + Município BETA = Município GAMA

Neste caso, os Municípios Alfa e Beta desaparecerão, cedendo lugar a um outro Município (Gama). Veja que tal fusão inclui o desaparecimento de duas entidades políticas, que cedem passo à formação de outra. Observe que tal situação é exatamente o oposto daquela prevista na situação **(a)**. Lá, um município desapareceu, e surgiram dois outros; aqui, dois se uniram para formar um terceiro.

Ou, ainda, como reflexo dessa última situação exposta:

Fusão 2: Parte do Município Alfa e parte do Município Beta somam-se para dar origem ao Município Gama.

Configuração Territorial Resultante
PARTE 1 (ALFA) + PARTE 2 (BETA) = Município GAMA (PARTE 1 + PARTE 2)

Observe que, neste último caso, de "duplo desmembramento", parte dos dois Municípios foi utilizada para a formação de um terceiro, mantendo-se a estrutura territorial dos municípios cedentes. Em outras palavras, os Municípios Alfa e Beta, cedendo parte de seus territórios, deflagarão o surgimento de um terceiro Município (Gama). A diferença é que todos continuarão existindo, sem que ocorra o desaparecimento de qualquer unidade territorial. Permanecem Alfa (sem a parte cedida), Beta (sem a parte cedida) e Gama (a soma das partes cedidas).

Como conclusão, podemos assegurar que estes dois últimos casos (Fusão 1 e Fusão 2) ofertarão dúvidas sobre qual legislação tributária deverá prevalecer sobre os fatos imponíveis ocorridos na unidade territorial resultante. Entendemos que tudo dependerá do modo como irá dispor a lei de criação da unidade territorial resultante, determinando qual legislação deverá prevalecer. Na ausência de disposição, a nosso pensar, deve ser aplicada a legislação mais favorável.

Posto isso, a expressão "conflitos de competência" atrela-se, em verdade, à atividade investigativa do intérprete, da qual defluirá o sentido razoável para sua previsão textual no texto constitucional.

2. Limitações constitucionais ao poder de tributar: as limitações ao poder de tributar encontram-se amparadas nos princípios e imunidades tributárias ao longo dos arts. 150 a 152 da Carta Magna.

Observe o dispositivo constitucional:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

No texto constitucional, é comum a presença de normas não autoaplicáveis, carecendo de incremento normativo. Nestes casos, a doutrina e o STF têm entendido que a norma estará condicionada à edição de uma lei complementar que traga operatividade ao comando constitucional "não bastante em si", nas judiciosas palavras de Pontes de Miranda[68].

É o caso dos arts. 150, VI, "c", e 195, § 7º, ambos da Constituição Federal, atreláveis umbilicalmente ao art. 14 do CTN, do qual extraem os **requisitos para a fruição do preceptivo imunitório**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/MA, em 2003.

Aliás, **"o art. 150, inciso VI, 'c', da Constituição Federal, veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Nesta hipótese, a lei que se refere ao texto constitucional é complementar"**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/CE, em 15-02-2004: *"A Constituição Federal proíbe, no art. 150, VI, 'c', a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos estabelecidos em lei. Considerando, portanto, a concessão da imunidade condicionada a tais instituições, os requisitos para imunidade tributária por parte das entidades de assistência social em relação aos impostos devem ser estabelecidos por lei ordinária".*
Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/SP, no 173º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 2000: *"De acordo com a Constituição Federal está reservado à lei complementar dispor sobre conflitos de competência e regular imunidades".*

Por derradeiro, impende memorizar que o dispositivo constitucional associa a lei complementar ao ato de **"regular"** as limitações constitucionais ao poder de tributar, e não à atividade de "criação" de tais balizamentos principiológicos.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FJPF/RJ, em 2006 (Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/RO): "*As funções que cabem à lei complementar em matéria tributária, conforme estabelecido na Constituição de 1988, são criar limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em direito tributário*".

3. Normas gerais em Direito Tributário: o texto constitucional já dispõe, de modo geral, acerca da disciplina do sistema tributário. Cabe, assim, à lei complementar amplificar o grau de detalhamento do modelo de tributação, ou seja, enquanto a Constituição desenha o perfil do tributo, a lei complementar, **adensando os contornos do figurino constitucional**, prepara seu esboço para que, finalmente, venha a lei ordinária e institua o gravame.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, em 24-03-2002 (Fiscal de Tributos Estaduais/PA): "*As leis complementares prestam-se a adensar a disciplina constitucional conferida ao sistema tributário e a criar certos tributos*".

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

A alínea "a" do inciso III do art. 146 da CF foi solicitada em item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais (SEFIN/RO), em 2006.

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.
(...)
Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir

desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (incluído do EC n. 42/2003)

Com efeito, **"a lei complementar tributária deve versar apenas sobre normas gerais tributárias, consideradas estas como normas-quadro, versando sobre princípios, diretrizes e balizas normativas, dentro das quais o ente tributante deverá exercer sua competência tributária, definindo os elementos essenciais da hipótese de incidência, respeitando o princípio federativo e seu corolário: a autonomia financeira e tributária dos entes integrantes da República Federativa do Brasil"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem do Estado do Rio de Janeiro, em 15-04-2007.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"A Constituição Federal dispõe que compete à lei complementar disciplinar normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados na Constituição. Considerando esta regra, a definição de fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IPTU está disciplinado no Código Tributário Nacional".*

É importante frisar que, em relação a diversos impostos, tais normas gerais já constam no CTN (v.g., II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, **IPTU**, entre outros). Alguns deles, todavia, tiveram normas gerais fixadas em leis complementares posteriores (v.g., o **ICMS**, na LC n. 87/96, e o ISS, na LC n. 116/2003). Aliás, consoante o art. 24, § 3º, da CF, inexistindo lei complementar, os Estados e Distrito Federal exercerão a competência legislativa plena. É o que se vê com o IPVA, um imposto instituído posteriormente ao CTN, levando o STF a entender que seu disciplinamento por lei estadual é legítimo e juridicamente possível.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Rondônia (XIX Concurso), em 20-07-2008: *"Um Estado da Federação, com a finalidade de melhorar a sua situação financeira, encaminhou projeto de lei ordinária ao Poder Legislativo local alterando critérios na cobrança do ICMS, como a base de cálculo e o fato gerador, os quais não estavam previstos na CF. O Estado da Federação não poderia fazer as mencionadas alterações. Caberia à lei complementar federal dispor diferentemente sobre base de cálculo e fato gerador do ICMS".*

Note a jurisprudência:

EMENTA: (...) IPVA. DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do IPVA mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação (§ 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988). (AI-AgR 167.777/SP, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 04-03-1997; ver, no mesmo sentido, o AI-AgR 279.645/MG, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 05-12-2000)

A presença de normas gerais no ordenamento jurídico-tributário, no bojo dos institutos básicos da tributação, visa conferir à União, diante da notória multiplicidade de municípios e estados brasileiros, a possibilidade de imprimir uniformidade técnica no plano da instituição de tributos, pelas variadas entidades políticas.

Como se viu, a União, valendo-se da lei complementar, apenas adensa o desenho constitucional, evitando "descer a detalhes", o que poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital. Não é demasiado relembrar que, uma vez editada a lei complementar, os Estados e o Distrito Federal poderão também editar normas que cuidem da mesma matéria, exercendo uma competência suplementar na busca do atendimento das peculiaridades específicas (art. 24, § 2º, da CF).

Ademais, o inciso III do art. 146 da CF, ao dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em Direito Tributário "**especialmente sobre** (...)", denota que a lei complementar poderá versar, de modo mais íntimo, sobre certos temas, sem prejuízo de poder versar sobre outras matérias. Trata-se, assim, de um rol exemplificativo, e não "taxativo".

O inciso em estudo prevê a estipulação de normas gerais para:

3.1. Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes: a alínea menciona que a lei complementar deverá "definir" os tributos e suas espécies, o que parece ser de duvidosa aplicabilidade, pois a própria Constituição se incumbiu de indicar as espécies tributárias, permitindo ao exegeta a detecção dos delineamentos básicos das exações e suas materialidades tributárias, à luz de interpretação sistemática, pouco restando à lei complementar.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"Em matéria tributária e conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos tributos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes".*

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...) Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: "Lei complementar deve dispor acerca da definição de tributos, suas espécies e fatos geradores, mas não, acerca da definição de bases de cálculo".

Ad argumentandum, é possível justificar um provável empenho do legislador complementar no plano da instituição, v.g., do empréstimo compulsório, ou dos impostos e contribuições sociais residuais, ou, ainda, do imposto sobre grandes fortunas, mas, mesmo assim, sabe-se que tais gravames encontram-se plasmados em normas e

princípios constitucionais.

Nesse passo, a alínea menciona peculiaridades no campo dos "impostos", condicionando certas matérias à lei complementar, tais como **fato gerador, base de cálculo e contribuintes**. Note que as "alíquotas" foram excluídas do preceptivo, cabendo ao ente tributante, por meio de lei ordinária respectiva, estipular os percentuais (art. 97, IV, CTN).

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/MG, para o cargo de Juiz de Direito, em 2006: "*As duas assertivas adiante indicam o tratamento por lei complementar: (1) 'O IR, de competência da União, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (...) de renda'; e (2) 'Contribuinte [do imposto] é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize o intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (...)*".

Ademais, enquanto o preceptivo faz restrição a impostos, infere-se que outros tributos, v.g., as contribuições, poderão ter **o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes disciplinados por lei ordinária (art. 195, I a IV, CF)**, ressalvados os casos de contribuições sociais residuais, que avocam a lei complementar (art. 195, § 4º, CF).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal (TRF/5ª Região), em 30-072006: "*A Constituição Federal preceitua que apenas lei complementar pode dispor sobre a hipótese de incidência e a base imponível das contribuições de intervenção no domínio econômico*".

3.2. Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários: tais matérias adstringem-se à reserva de lei complementar, sendo defeso à legislação ordinária versar sobre os temas no rol explicitado.

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)
b) obrigação, **lançamento**, crédito, prescrição e decadência tributários;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Através de regulamento específico, de competência do chefe do Poder Executivo, podem ser criadas novas modalidades de lançamento tributário".*

Grandes embates surgiram, na doutrina e na jurisprudência, no campo da decadência e prescrição, diante do prazo decenal estipulado nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, em contraposição aos quinquênios previstos no CTN (arts. 173 e 174). Da mesma forma, de há muito reina controvérsia a respeito da força dos comandos da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80), perante as disposições do CTN. A maior demonstração de aplicabilidade deste dispositivo se deu em junho de 2008, com a publicação da **Súmula Vinculante n. 8**, afastando os prazos decenais das mencionadas contribuições social-

previdenciárias. Passemos à análise do tema:

A Emenda Constitucional n. 45, de 2004, incluindo o art. 103-A no texto constitucional, já regulamentado pela Lei n. 11.417, de 19 de dezembro de 2006, estipulou que "o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, (...), aprovar **súmula** que (...) **terá efeito vinculante** em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta (...)" (Grifos nossos).

Segundo o § 1º do art. 103-A, "a súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica".

Em 12 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal editou a **Súmula Vinculante n. 8**, cujo teor segue ipsis litteris:

> "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

É que os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 tratavam, respectivamente, dos prazos decenais de decadência e prescrição em relação às contribuições para a seguridade social.

De acordo com esses dispositivos legais, os prazos seriam de 10 anos, em plena dissonância dos prazos quinquenais do CTN, no art. 173 (decadência) e no art. 174 (prescrição).

Segundo o art. 146, III, "b", da Carta Magna, cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias. Sendo as contribuições autônomas criaturas tributárias, não se pode chegar à conclusão diversa da que rechaça os prazos decenais de decadência e prescrição, previstos em lei ordinária, para as contribuições social-previdenciárias.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Delegado de Polícia Substituto do Rio Grande do Norte, em 26-042009: *"Em relação ao Sistema Tributário Nacional e à jurisprudência do STF, as normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas específicas de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei ordinária, sendo certo que as contribuições previdenciárias prescrevem em dez anos, contados da data da sua constituição definitiva".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: *"O lançamento tributário, a prescrição e a decadência podem ser regulamentados pelos Estados, sem necessidade de se observarem as regras gerais dispostas na lei complementar federal".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"Cabe ao Município estabelecer por lei ordinária normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre lançamento, crédito, prescrição e decadência".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo INTEC, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Biguaçu/SC, em 21-10-2007: *"Lei ordinária pode dilatar o prazo decadencial do CTN para lançar de ofício tributo da competência de qualquer ente federativo".*

Como é cediço, a Lei n. 8.212/91 não é uma lei complementar, mas uma lei ordinária,

razão por que lhe é vedada a ingerência em matéria cabente à lei de normas gerais. Vale dizer que somente o CTN pode tratar de prazos de decadência e prescrição.

Desse modo, a partir da Súmula Vinculante n. 8, aplicam-se para as contribuições da seguridade social as regras de decadência e prescrição previstas no Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, o prazo quinquenal, próprio de todo tributo.

Nessa toada, deve haver o reconhecimento da decadência e da prescrição nos feitos lastreados em cobrança de créditos tributários que possam vir a ser atingidos pela nova e restritiva contagem. É a "eficácia imediata", própria da súmula vinculante. Observe o art. 4º da Lei n. 11.417/2006:

> A súmula com efeito vinculante **tem eficácia imediata**, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público. (Grifo nosso)

Caso o magistrado não se posicione acerca dos efeitos imediatos da Súmula Vinculante n. 8, quando provocado pelo interessado, pode haver a protocolização de **Reclamação no STF**, com base no § 3º do art. 103-A da CF (e art. 7º da Lei n. 11.417/2006). Observe-o:

> Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá **reclamação ao Supremo Tribunal Federal** que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Grifo nosso)

E, com o julgamento da Reclamação ao STF, teremos:

> Art. 7º. (...)
> § 2º. Ao julgar procedente a reclamação, o Supremo Tribunal Federal anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial impugnada, determinando que outra seja proferida com ou sem aplicação da súmula, conforme o caso. (Grifo nosso)

A propósito, em 31-08-2009, o STF recebeu o protocolo da Reclamação n. 8.895, feita pelo espólio de A.A.M. contra a decisão judicial prolatada pelo Juiz do Trabalho da 9ª Vara do Trabalho da Comarca do Rio de Janeiro, que supostamente teria descumprido a Súmula Vinculante n. 8 do STF. Em 10 de novembro de 2009, a Ministra Relatora Cármen Lúcia prolatou a seguinte decisão parcialmente favorável: "Pelo exposto, sem prejuízo de reapreciação da matéria no julgamento do mérito, defiro em parte a medida liminar pleiteada, para determinar a suspensão da execução em relação às contribuições previdenciárias cobradas em desconformidade com o art. 174 do Código Tributário Nacional, até decisão final da presente Reclamação". Esperamos que seu desenrolar seja no sentido de prevalência dos efeitos imediatos da Súmula Vinculante n. 8, conforme se prenuncia neste decisum.

De uma maneira ou de outra, toda a administração pública, a par de todas as instâncias do Judiciário, sendo instada a decidir, subordina-se, inexoravelmente, ao preceito da Súmula Vinculante n. 8 do STF.

Daí se assegurar que o causídico, em qualquer fase do feito fiscal, pode pleitear a imediata aplicação da Súmula Vinculante n. 8, no interesse de seu cliente. Se há dívida parcelada, com parcela já atingida pela decadência ou prescrição; se há execução fiscal

em andamento, e agora insubsistente, uma vez faltante a certeza à certidão de dívida ativa (art. 204, CTN); se há valor pago indevidamente, perante a Súmula, subsistindo o direito à restituição do indébito; entre outras situações.

Impende enaltecer que, em conformidade com o art. 64-B da Lei n. 9.784/99, com a redação dada pela Lei n. 11.417/2006 (art. 9º), as autoridades administrativas devem se adequar ao enunciado das súmulas vinculantes, "sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal". A propósito, o art. 316, § 1º, do Código Penal trata do crime de excesso de exação, prevendo pena de reclusão ao servidor infrator, de três a oito anos (e multa), "se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza".

3.3. Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas: o dispositivo almeja estabelecer controle à fúria fiscal na tributação das cooperativas – sociedades de pessoas, de natureza civil, com adesão voluntária e ilimitada de associados.

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (...)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE/AC), em 26-04-2009: *"No que se refere ao Sistema Tributário Nacional, previsto na CF, cabe à lei complementar, entre outras atribuições, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente a respeito do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"Sobre o Sistema Constitucional Tributário, é possível afirmar que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas".*

A Lei n. 5.764/71 define a Política Nacional de Cooperativismo, instituindo o Regime Jurídico das **Sociedades Cooperativas**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: *"A lei complementar estabelece normas gerais a respeito do adequado tratamento tributário a ser dado à comercialização de produtos pelas sociedades de economia mista".*

As cooperativas representam formas de reunião (cooperativa versus associados), com o intuito de realizar atos de interesse comum, ou seja, "atos cooperativos", definidos no art. 79 da Lei n. 5.764/71 como "aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais".

Daí se afastar a incidência de tributos nas operações em que a cooperativa não tenha interesse negocial ou fim lucrativo. Pretende-se evitar, assim, que as pessoas que se reúnam em cooperativas sejam duplamente tributadas – quer como "cooperativa", quer como "cooperado". Observe a didática jurisprudência do STJ sobre o tema:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS.AGRAVO REGIMENTAL. CONTRADIÇÃO CONFIGURADA. PIS. EXCLUSÃO. 1. Mandado de Segurança impetrado por cooperativa de crédito, com o escopo de suspender a exigibilidade da COFINS incidente sobre atos próprios ao cumprimento das finalidades da impetrante, quais sejam, de fomentar a produção e a produtividade rural, bem como sua circulação e industrialização, sem finalidade lucrativa; e incentivar a formação educacional de seus associados, no sentido de fomentar o cooperativismo, através da ajuda mútua, da economia sistemática e do uso adequado do crédito (artigo 2º, incisos I e II, do Estatuto Social), alegando-se que suas operações são efetuadas sem qualquer finalidade lucrativa própria, nos termos da Lei 5.764/71. (...) 4. No campo da exação tributária com relação às cooperativas, a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapolantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais. 5. A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados. 6. Os atos cooperativos não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. (...) 8. A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo, e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, ressalva, todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88, do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas "não cooperativas" que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que os resultados dessas operações com terceiros serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87). (...) 12. Recentemente, a Primeira Seção, no julgamento do REsp 591.298/MG, Relator para o acórdão o Ministro Castro Meira, sessão de 27 de outubro de 2004, firmou o entendimento de que os atos praticados pelas cooperativas de crédito não são passíveis de incidência tributária, uma vez que a captação de recursos e a realização de aplicações no mercado financeiro, com o intuito de oferecer assistência de crédito aos associados, constituem atos cooperativos. 13. Agravo Regimental desprovido. (AgRg no AgRg no REsp 795.257/MG, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 14-11-2006) (Grifos nossos)

Nesse passo, o art. 174, § 2º, da CF dispõe que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo, devendo-se inferir que "adequado tratamento tributário" **significa aquele com carga tributária inferior à das demais atividades produtivas**.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FJPF/RJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Esta-duais/RO, em 2006: "*A função que cabe à lei complementar em matéria tributária, conforme estabelecido na Constituição de 1988, é a de regulamentar o tratamento das cooperativas, que não poderá ser mais benéfico que o dispensado aos demais contribuintes*".

3.4. Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS e das Contribuições: os arts. 170, IX, e 179, ambos da CF, preveem o tratamento diferenciado em matéria tributária às microempresas (ME) e às empresas de pequeno porte (EPP), sem implicar violação à isonomia tributária.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Ala-goas (TCE/AL), em março de 2008: *"A definição, em matéria tributária, de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte será estabelecida por lei complementar, que poderá, inclusive, instituir regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nos termos da Constituição da República".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo do TCE/AC (Especialidade: Direito), em 26-04-2009: *"No que se refere ao Sistema Tributário Nacional, previsto na CF, cabe à lei complementar, entre outras atribuições, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente a respeito da definição de tratamento diferenciado e favorecido para as empresas de pequeno porte, excluindo-se as microempresas".*

Nesse contexto, exsurgiu, com a Lei n. 9.317/96, o Sistema Integrado de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), permitindo que as pessoas jurídicas optantes do regime recolhessem, mensalmente, de uma forma simplificada, por meio de um único documento de arrecadação (DARF), certos impostos e contribuições, todos federais.

O SIMPLES federal vigorou até 31-07-2007. Todavia, desde 2003, o texto constitucional já previa a possibilidade de um sistema mais abrangente, com tendência a uma unificação mais ampla.

Com a EC n. 42/2003, que acrescentou a alínea "d" ao inciso III do art. 146 da CF, dispôs-se que à lei complementar caberia a definição de um sistema simplificado que alcançasse mais tributos, v.g., o ICMS (art. 155, II, CF) e outros.

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, "d", também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, (...) (Grifos nossos)

Note o item considerado **CORRETO** , em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: *"A União pode, por meio de lei complementar, instituir um regime único de arrecadação dos impostos e das contribuições da União, dos estados, do DF e dos municípios, para as microempresas e para as empresas de pequeno porte".*

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (incluído do EC n. 42/2003)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Fiscal da Fazenda do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008: *"Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da*

con-corrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo".

Observação: item semelhante foi solicitado em: **(I)** prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-01-2008; e **(II)** prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009.

Nesse passo, publicou-se a LC n. 123/2006, instituindo o SIMPLES Nacional – ou "SUPERSIMPLES" –, em substituição ao anterior regime, vindo a abarcar tributos federais, estaduais e municipais. O novo Sistema passou a viger a partir de 1º de julho de 2007, revogando, assim, a Lei n. 9.317/96, do SIMPLES federal.

O SUPERSIMPLES não é um tipo de "imposto" nem um tipo de "tributo"; também não é "isenção" ou "conjunto de benefícios". Trata-se, em verdade, de um sistema de pagamento unificado de vários tributos, em regra mais benéfico do que a tributação convencional, no qual a adesão é facultativa (ver art. 146, III, "d", parágrafo único, I, CF), exceto no caso de empresas cuja opção esteja vedada (art. 17, I a XIV, da LC n. 123/2006).

O novo rol de tributos unificados trouxe a inclusão do ICMS e do ISS, mantendo-se os tributos agregados no regime anterior (art. 13 da LC n. 123/2006). Note o quadro mnemônico:

SUPERSIMPLES (TRIBUTOS)	
IMPOSTOS	**CONTRIBUIÇÕES**
IRPJ	PIS/PASEP
IPI	COFINS
ICMS	CSLL
ISS	CONTRIBUIÇÃO PATRONAL PREVIDENCIÁRIA (CPP)

Ademais, é relevante mencionar que as empresas que eram optantes do anterior regime foram automaticamente enquadradas no novo Sistema, devendo essa opção automática ser regulamentada pelo Comitê Gestor (art. 16, §§ 4º e 5º, da Lei n. 123/2006, atualizada pela LC n. 127/2007).

As ME e EPP que estiverem no SUPERSIMPLES deverão apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, anualmente, Declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais. A declaração constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos, resultantes das informações nela prestadas (art. 25, caput e § 1º da LC n. 123/2006, atualizada pela LC n. 128/2008).

Por fim, as empresas enquadradas no Sistema poderão ser excluídas (art. 28 da LC n. 123/2006): **(I)** de ofício, por iniciativa da Administração Pública (art. 29, I a XII, atualizado pela LC n. 127/2007); ou **(II)** mediante comunicação prévia (art. 30, I a III).

Diante do exposto, é possível afirmar que o SUPERSIMPLES é a concretização do teor do parágrafo único do art. 146 da CF, segundo o qual "a lei complementar de que trata o inciso III, 'd', também poderá instituir um **regime único de arrecadação** dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (...)".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Sergipe, em 08-06-2008: *"A lanchonete 'Comer Bem' é uma empresa de pequeno porte enquadrada entre aquelas às quais a CF oferece tratamento diferenciado, nos termos de legislação complementar. Essa empresa está sujeita, em razão de seu porte, à norma constitucional aplicável especificamente a esse grupo, que se refere a regime único de arrecadação de impostos e contribuições federais".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público da União (2ª Categoria), em 18-11-2007: *"Em decorrência do caráter coercitivo do tributo, não é permitido ao contribuinte fazer opção por regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos estados, do DF e dos municípios".*

3 FONTES FORMAIS SECUNDÁRIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO OU NORMAS COMPLEMENTARES

Como se estudou no abrangente tópico precedente, as fontes formais correspondem ao conjunto das normas no Direito Tributário, estando inseridas no art. 96 do CTN sob o rótulo de "legislação tributária". Restringem-se à dogmática do Direito, podendo ser "primárias" ou "secundárias".

As fontes formais primárias são os **decretos, tratados ou convenções** e leis (em sentido amplo). Por sua vez, as **fontes formais secundárias (subsidiárias)** são as intituladas "normas complementares", adiante detalhadas. Ambas, na condição de fontes formais, pertencem ao rol de instrumentos integrantes da "legislação tributária".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE (SECITECE), em 2009: *"São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: os Acordos Internacionais".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 13-012008: *"É exemplo de uma fonte secundária do direito tributário, de acordo com a previsão expressa do Código Tributário Nacional: as normas complementares".*

Observe a jurisprudência do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. (...) INSTRUÇÃO NORMATIVA. INEXISTÊNCIA DE EXTRAPOLAÇÃO DO CONTEÚDO DA LEI A QUE VISA EXPLICITAR. (...) 3. A base de cálculo é elemento ad substantia do tributo, por isso que sua instituição obedece ao princípio da legalidade, dependendo de "lei no seu sentido estrito". 4. A fonte primária do direito tributário é a "lei", porquanto dominado esse ramo pelo "princípio da legalidade", segundo o qual não há tributo sem lei que o estabeleça, como consectário de que ninguém deve ser coativamente instado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. 5. As normas complementares do direito tributário são de grande valia porquanto empreendem exegese uniforme a ser obedecida pelos agentes administrativos fiscais (art. 100, do CTN). Constituem, referidas normas, fonte do direito tributário porquanto integrantes da categoria "legislação tributária" (art. 96, do CTN) 6. Ato normativo que se limita a explicitar o conteúdo da lei ordinária. Ausência de violação ao Princípio a Estrita Legalidade. 7. Recurso especial parcialmente conhecido, porém, desprovido. (REsp 460.986/PR, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 06-03-2003) (Grifo nosso)

Com efeito, o art. 100 do CTN dispõe acerca das fontes formais secundárias ou normas complementares do Direito Tributário, que **devem "complementar" os tratados (e convenções internacionais), os decretos e as leis em sentido amplo** (Constituição Federal, Emendas, Leis Ordinárias, Complementares, Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos, Resoluções do Senado e Convênios do ICMS). Em termos gerais, podemos dizer que são normas complementares aqueles instrumentos normativos hierarquicamente inferiores aos "decretos". Daí o motivo de não se poder incluir os decretos como "normas complementares", mas, sim, como instrumentos normativos complementados por estas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de

Agente Tributário Estadual/MS, em 21-05-2006: "*Pode-se afirmar que as normas complementares previstas no CTN complementam leis, tratados e convenções internacionais e decretos*".
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 2003: *"Os atos normativos, as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa com eficácia normativa, os convênios e os decretos são normas complementares das leis, tratados e convenções inter-nacionais que versem sobre tributos".*

Nesse diapasão, diz-se que as fontes formais secundárias materializam-se em instrumentos normativos menores, de menor porte, de cunho instrumental e operacional, que cuidam de explicitar (não de "inovar") o Direito Tributário. Tendem a suprir, normativamente, as fontes formais principais, a estas se mantendo subordinadas. Aliás, recomenda-se não se confundir a expressão "normas complementares" com "leis complementares", porque estas são normas jurídicas em sentido estrito, que visam conferir eficácia a dispositivos constitucionais não autoexecutáveis, com previsão explícita na Carta Magna, enquanto aquelas, as normas complementares, representam mecanismos de complementação, servindo-se a clarificar os aspectos menos nítidos das fontes primárias complementadas.

Para Luciano Amaro[69], "o artigo 100 do Código Tributário Nacional dá o nome de 'normas complementares' a certos atos menores que cuidam de explicitar (não de inovar) o direito tributário. A designação desses atos não é feliz, pois confunde sua qualificação com a das leis complementares. A observância das 'normas complementares' listadas no dispositivo codificado gera determinados efeitos decorrentes da proteção à boa-fé do sujeito passivo (artigo 100, parágrafo único)".

Observe o art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.
Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

As **normas complementares**, portanto, podem ser:
I – atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II – decisões administrativas com eficácia normativa;
III – práticas reiteradas das autoridades administrativas;
IV – convênios celebrados pelas entidades impositoras.

Vamos detalhar os incisos:

3.1 Inciso I: Atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

São comandos dos órgãos do Poder Executivo com o escopo de propiciar a correta aplicação da lei, do tratado ou do decreto. São atos internos, ostentando caráter geral, com o objetivo de conferir orientação universal aos contribuintes, esclarecendo-lhes as dúvidas, e instruir os servidores públicos encarregados da efetivação dos atos e

procedimentos administrativos referentes aos tributos. O objetivo citado vem ao encontro da ideia de uniformizar os procedimentos adotados, em nome do princípio da impessoalidade (art. 37 da CF).

Segundo o CTN, **"os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas, em 2006.

Os atos normativos provêm das **mais diferentes autoridades**, desde as situadas em plano hierárquico elevado (ministros, secretários-gerais etc.) até as que ocupam cargos mais modestos (chefes de repartição). São atos que expressam em minúcia o mandamento abstrato da lei, mas com a mesma normatividade da regra legislativa, conquanto sejam manifestações tipicamente administrativas.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São Jo-sé-SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-062007: *"Consoante dicção do CTN, os atos normativos expedidos pelas autoridades judiciárias são espécie de normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos"*.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE (SECITECE), em 2009: *"São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: os atos normativos expedidos pelo Congresso Nacional e pelo Supremo Tribunal Federal"*.

Devem estar, naturalmente, à luz da hierarquia das normas, em conformidade com o diploma legal a que se referirem (tratados, decretos ou leis), podendo ocorrer, entretanto, aparentes conflitos entre aquilo que determinam e o que reza o instrumento complementado.

De fato, o ato normativo vincula o agente público e, havendo consonância com o instrumento normativo complementado, o próprio contribuinte. De outra banda, não vincula o Poder Judiciário, que não está obrigado a acatar a interpretação dada pela Administração por meio de seus atos normativos.

Frise-se que, em razão do fato de serem atos detentores de força normativa, em caso de descumprimento pelo destinatário, haverá a imposição de sanções – impasse que pode ser solucionado no próprio Poder Judiciário.

São exemplos de atos normativos: portarias ministeriais, circulares, **instruções normativas (INs), ordens de serviço**, pareceres normativos, resoluções do ministro da Fazenda, avisos, despachos em geral, atos declaratórios normativos, além do próprio Manual de Preenchimento da Declaração de Rendimentos, distribuído, anualmente, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil aos contribuintes do IRPF.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"As normas complementares das leis são os atos normativos expedidos pelas autoridades*

> *administrativas, tais como: a instrução normativa e a ordem de serviço".*

3.2 Inciso II: Decisões com eficácia normativa

Há certas decisões, prolatadas por órgãos ditos "de jurisdição administrativa", às quais a lei confere eficácia normativa, tornando-as precedentes de observância obrigatória. Após este rito de passagem, tais decisões, submetidas ao indigitado controle de legalidade da Administração, passam a ser normas complementares tributárias.

O Poder Executivo, principalmente em relação à matéria tributária, detém em sua organização determinadas estruturas julgadoras, possibilitando o contraditório ao contribuinte insatisfeito. Trata-se de estruturas que se assemelham às do Poder Judiciário, com a presença de instâncias de julgamento – singulares (seções de julgamento) e colegiadas (câmaras, conselhos e tribunais) –, permitindo o fluxo do usualmente intitulado "processo administrativo tributário". A propósito, a última decisão administrativa é detentora do timbre de irrecorribilidade na órbita da Administração, não fazendo coisa julgada (a chamada "coisa julgada material") e permitindo que o contribuinte insatisfeito possa socorrer-se da via judicial (art. 5º, XXXV, da CF).

Ressalte-se, à guisa de esclarecimento, que o sujeito passivo não está obrigado a recorrer à via administrativa, podendo, portanto, dirigir-se diretamente ao Poder Judiciário. Por outro lado, as decisões administrativas podem ser revistas pelo Poder Judiciário, salvo quando em favor do contribuinte, hipótese em que são imodificáveis e extintivas do crédito tributário (art. 156, IX, do CTN).

É importante destacar que o CTN versa sobre decisões "a que a lei atribua eficácia normativa", ou seja, editada a lei que determina a eficácia normativa da decisão do órgão administrativo julgador, a partir daí, ela irradiará efeitos às demais decisões afetas aos casos idênticos, mesmo que proferidas para a solução de conflito determinado. Assim, a decisão individualizada, em virtude da aludida lei, deixaria de possuir apenas efeitos inter partes para possuir efeitos erga omnes, criando a "jurisprudência administrativa". É o chamado Sistema de Decisões Vinculantes, em que a solução adotada concretamente em um processo se estende a outros casos semelhantes.

Exemplo: as decisões do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), no Estado de São Paulo, quanto ao ICMS, aprovadas por quorum qualificado (dois terços) ou homologadas pelo Secretário Estadual de Fazenda, dotar-se-ão de eficácia normativa, sendo normas complementares. Como se notou, aplica-se esta decisão, em princípio, apenas ao caso concreto. Todavia, poderá alcançar outros casos se a decisão se revestir de eficácia nos termos da legislação pertinente, sendo homologada e não contrariando a jurisprudência do Poder Judiciário. Em outras palavras, se o contribuinte ganha na segunda instância administrativa por decisão proferida pelo quorum qualificado do referido Tribunal, poderá tal julgamento ser revestido de eficácia normativa, criando-se, assim, um "precedente" de observância obrigatória aplicável a todos os casos semelhantes.

3.3 Inciso III: Práticas reiteradas das autoridades administrativas

O presente inciso refere-se aos "usos e costumes adotados iterativamente pela Administração". Traduz-se na **praxe administrativa**, marcada pela adoção de

procedimentos de observância reiterada pela Administração, desde que não colidam com a jurisprudência firmada pelo Poder Judiciário.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"São normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".*
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE (SECITECE), em 2009.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Fiscal da Fazenda do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008: *"Não são normas complementares das leis as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas".*

O costume pressupõe dois elementos: **(1)** uso (elemento externo, de observância constante, uniforme, pública e geral); **(2)** opinião de necessidade (convicção generalizada de que a observância da norma costumeira é uma necessidade jurídica). Os usos e costumes podem ser classificados como: **a)** introdutórios, quando introduzem uma norma de conduta na ausência de lei a respeito; **b)** ab-rogatórios, quando consideram revogada uma lei que tenha deixado de ser aplicada; **c)** interpretativos, quando visam apenas explicitar o sentido de uma lei. Torna-se despiciendo ressaltar que, em matéria tributária, somente podem ser adotados os usos e costumes interpretativos. Isso porque somente a lei, entendida em sentido estrito, tem aptidão para instituir tributo, não se permitindo ao costume administrativo a faculdade de introduzir uma norma de conduta, na ausência de lei, ou revogar uma norma, mesmo em face de um desuso, nos termos do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Dessa forma, aplica-se o costume administrativo em matéria tributária quando, por exemplo, as autoridades fiscais interpretam reiteradamente uma norma jurídica em determinado sentido, fazendo com que o sujeito passivo creia que, seguindo aquele entendimento, estará agindo corretamente. Este costume enquadra-se no conceito de norma complementar, que deve ser observada pela Administração. É por essa razão que qualquer modificação na interpretação da norma adotada pelo sujeito passivo só poderá produzir efeitos para situações futuras, uma vez protegida pela prática iterativa da Administração.

Luciano Amaro[70], referindo-se aos "costumes fiscais", preleciona:

> **"(...) Se, em face de certa norma e à vista de determinada situação de fato, a autoridade age reiteradamente da mesma maneira** (p. ex., aceitando, ainda que tacitamente, uma conduta do contribuinte), esse comportamento da autoridade implica a criação de uma 'norma' que endossa a conduta do contribuinte, e cuja revogação submete-se aos efeitos do parágrafo único do art. 100 do Código".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Comércio Exterior (MDIC), em 21-09-2008: *"Considere que, durante os últimos dez anos, ininterruptamente, os funcionários da Receita Federal do Brasil tenham permanecido nas Delegacias da Receita Federal, até as 20 horas, a cada 30 de abril – dia estabelecido pela lei tributária como prazo final de entrega da declaração anual de imposto de renda da pessoa física –,*

permitindo que os contribuintes entregassem suas declarações até esse horário, apesar de o expediente normal se encerrar às 18 horas. Nessa situação, desde que não haja nenhuma norma escrita sobre a matéria, o contribuinte passou a ter direito de entregar sua declaração até as 20 horas do dia 30 de abril".

As crônicas doutrinária e jurisprudencial têm registrado **situações de utilização** desta norma complementar nos seguintes casos:

(1) autoridade administrativa **deixa, repetidamente, de exigir os encargos legais** incidentes sobre recebimentos, pelo contribuinte, de ajudas de custo. Observe a jurisprudência:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, em 2004: *"Após reiteradas vezes e pelo período de quatro anos, a autoridade administrativa fiscal deixou de exigir os juros incidentes sobre o atraso de até dez dias no pagamento da taxa anual de alvará de funcionamento para o setor de distribuição de autopeças, apesar de não existir previsão legal. Nessa situação, os contribuintes na mesma condição têm direito à referida dispensa, em virtude de as práticas reiteradas observadas pela autoridade administrativa constituírem normas complementares da legislação tributária".*

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS. Se o contribuinte recolheu o tributo à base de prática administrativa adotada pelo Fisco, eventuais diferenças devidas só podem ser exigidas sem juros de mora e sem atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (CTN, art. 100, III c/c parágrafo único). Recurso especial conhecido e provido, em parte. (REsp 98.703/SP, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 18-06-1998) (Grifos nossos)

À guisa de curiosidade, a ementa em epígrafe foi burilada a partir do seguinte caso concreto: contribuinte paulista prestava o serviço de conserto e reparação de pneus e, fiando-se em prática administrativa reiteradamente adotada pelo Fisco municipal, e por este considerada legítima, excluía da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na prestação do serviço. O STJ houve por bem exigir o tributo, sem qualquer acréscimo.

(2) pagamento reiterado de ISS no lugar do ICMS efetivamente devido. Observe a jurisprudência:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. BOA-FÉ. CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DIES A QUO. NOTIFICAÇÃO. I. Presume-se a boa-fé do contribuinte quando este reiteradamente recolhe o ISS sobre sua atividade, baseado na interpretação dada ao Decreto-Lei n. 406/68 pelo Município, passando a se caracterizar como costume, complementar à referida legislação. II. A falta de pagamento do ICMS, pelo fato de se presumir ser contribuinte do ISS, não impõe a condenação em multa, devendo-se incidir os juros e a correção monetária a partir do momento em que a empresa foi notificada do tributo estadual. II. Recurso especial improvido. (REsp 215.655/PR, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 18-09-2003) (Grifo nosso)

(3) operação de leasing, tida constantemente como não geradora de obrigação tributária, passando, de uma hora para outra, a ser alvo de incidência de ISS; entre outros exemplos.

3.4 Inciso IV: Convênios celebrados pelas entidades impositoras

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio de suas

Administrações Tributárias, poderão celebrar convênios para execução de suas leis, serviços ou decisões. Trata-se de ajustes ou convênios de cooperação (ou de colaboração) entre duas ou mais pessoas de Direito Público para a prática ou omissão de determinados atos, visando ao aprimoramento da arrecadação e fiscalização tributárias.

Os convênios fiscais veiculam a prática de assistência mútua e atuação integrada, irradiando efeitos, nas seguintes **situações**:

(a) na possibilidade de permuta de informações, conforme se vê no art. 199 do CTN c/c art. 37, XXII, parte final, da CF, este último inserido pela EC n. 42/2003. Observe os dispositivos:

> Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. (Grifos nossos)

> Art. 37. (...)
> XXII – as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Grifos nossos)

(b) no plano da uniformização de obrigações acessórias;

(c) no reconhecimento de extraterritorialidade a determinada legislação, conforme se depreende do art. 102 do CTN. Observe-o:

> Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União. (Grifo nosso)

Frise-se que os convênios fiscais são acordos subordinados à lei, não podendo revogá-la, nem sequer a ela desobedecer, ainda que ratificados pelo Congresso, Assembleia Legislativa ou Câmara dos Vereadores. Como atos infralegais, não inovam a ordem jurídica, devendo hostilizar as matérias adstritas à reserva legal.

É fundamental destacar que transitam na seara jurídica os famosos convênios do ICMS, que passam ao largo de quaisquer semelhanças com tais convênios de cooperação. O convênio do ICMS propõe-se, diferentemente, a inaugurar ou inovar o Direito e, como um nítido ato normativo primário, possui força de direito objetivo. Essa é a razão por que não se confunde o convênio de colaboração, ora estudado, com o convênio de ICMS.

> "(...) São os convênios para mútua assistência administrativa de que trata o art. 199 do CTN (...) Não se tratam, assim, dos convênios para regular isenções de ICMS, tratados na órbita da Constituição Federal, que têm força de direito objetivo, uma vez que se manifestam sobre matéria sujeita ao princípio da reserva legal"[71].

A propósito, é mister delinearmos os principais elementos conceituais dos convênios do ICMS. Vamos a eles.

3.4.1 Convênios do ICMS

O art. 155, § 2º, XII, "g", da CF estabelece que cabe à **lei complementar** regulamentar a forma como, mediante deliberação dos **Estados** e do **Distrito Federal**, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais, em matéria de ICMS, serão concedidos e revogados.

A menção remete o estudioso à Lei Complementar n. 24/75, que ainda vigora, dispondo, em seu art. 4º, que **"ao Poder Executivo de cada unidade da Federação caberá, por decreto, ratificar ou não o convênio do ICM"** (Grifo nosso).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A CF estabelece que, no caso do ICMS, isenções, incentivos e benefícios fiscais só poderão ser concedidos ou revogados mediante deliberação dos Estados ou do Distrito Federal, nos termos de lei complementar. Considerando que a LC exigida pela CF seja a de n. 24/1975 (que teria sido recepcionada pela ordem constitucional, sendo disciplinadora do Confaz), afirma-se que é necessária a deliberação dos Estados e Distrito Federal no caso de proposta de redução de base de cálculo do ICMS, não sendo suprida por lei ordinária estadual que se proponha a cuidar de tal redução".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"Como modo de combater a guerra fiscal, a CF outorgou ao legislador complementar competência para regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Em atendimento a esse objetivo, a LC n. 24/75 determina que a concessão de benefícios, ou a sua revogação total ou parcial, dependerá sempre de decisão unânime dos Estados federados".*

Assim, quando ratificados, os convênios do ICMS terão a natureza formal de decretos (fonte formal principal), e não de simples norma complementar (fonte formal secundária). Observe que quem ratifica e celebra os convênios são os Estados e o DF (e não os Municípios e a União) em um prazo de 15 dias após a publicação, entrando em vigor no prazo de 30 dias após a ratificação.

Nesse passo, os Estados e o Distrito Federal, querendo conceder isenções de ICMS, devem, previamente, firmar entre si convênios, celebrados no âmbito do **Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)** – órgão com representantes de cada Estado e do Distrito Federal (dos Municípios, não), indicados pelo respectivo Chefe do Executivo, e um representante do Governo Federal.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/AL, em 05-05-2002: "*Sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), sob a forma de convênio, os Estados não podem conceder isenção do ICMS em seus territórios*".
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária) promove a celebração de convênios que concedem e revogam incentivos e benefícios fiscais no âmbito do ICMS, sendo constituído por representantes de cada Estado e Distrito Federal e um representante do Governo Federal".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária) é constituído por representantes de Municípios, Estados e Distrito Federal".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"Uma unidade da Federação, para incrementar suas receitas tributárias, concedeu benefício fiscal no pagamento de ICMS, por meio de lei ordinária específica. Com base nisso, é possível afirmar que o ato de concessão do benefício fiscal sem autorização no Confaz é considerado nulo".*

Com base nisso, o Tribunal Pleno do STF, em 1º de junho de 2011 (na emblemática **ADI 2.906/RJ**, de relatoria do Min. Marco Aurélio) considerou inconstitucional o benefício fiscal relativo ao afastamento de multa e juros, no âmbito do ICMS, no Estado do Rio de Janeiro. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado de São Paulo, com o fito de declarar a inconstitucionalidade da lei fluminense (Lei n. 3.394/2000, regulamentada pelo Decreto n. 26.273). Com efeito, o benefício referiu-se à exoneração fiscal, sem a existência de consenso das unidades da Federação (o convênio, celebrado no âmbito do CONFAZ) ferindo frontalmente o disposto nos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, "g", da CF.

Aplicando a orientação firmada na ADI em epígrafe, em total repúdio à chamada "guerra fiscal" e à prodigalização das isenções e benefícios fiscais no bojo do ICMS, seguiu o STF (Pleno) – e com julgamento no mesmo dia 1º de junho – analisando as seguintes ADIs:

1. **ADI 2.376/RJ**, de relatoria do Min. Marco Aurélio: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, relativo à isenção de ICMS para certas operações ligadas às plataformas de petróleo e à navegação nos portos. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado de Minas Gerais, com o fito de declarar a inconstitucionalidade do decreto fluminense (Decreto n. 26.005/2000);
2. **ADI 3.674/RJ**, de relatoria do Min. Marco Aurélio: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, relativo à redução da alíquota de ICMS nas operações internas com querosene de aviação – Programa Rioaerotec. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, com o fito de declarar a inconstitucionalidade das normas fluminenses (Lei n. 4.181/2003 e Decreto n. 36.454/2004);
3. **ADI 3.413/RJ**, de relatoria do Min. Marco Aurélio: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, relativo à redução da alíquota de ICMS nas operações de importação de equipamento esportivo para atletas e competições panamericanas, olímpicas e paraolímpicas. A mencionada ADI foi proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – Abimaq, com o fito de declarar a inconstitucionalidade das normas fluminenses (Lei n. 4.163/2003 e Decreto n. 35.011/2004);
4. **ADI 4.457/PR**, de relatoria do Min. Marco Aurélio: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, relativo à redução da base de cálculo do ICMS, na operação de saída de ônibus de entrada baixa ("low entry"), para empresas concessionárias de serviço público de transporte terrestre coletivo de passageiros de linhas urbanas. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado do Paraná, com o fito de declarar a inconstitucionalidade do decreto fluminense (Decreto n. 42.241/2010);
5. **ADI 3.794/PR**, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal (e financeiro-fiscal) concedido pelo Estado de Mato Grosso do Sul, relativo à redução do saldo devedor do ICMS, aplicáveis especialmente aos empreendimentos industriais, pelo prazo de 5 anos. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado do Paraná, com o fito de declarar a inconstitucionalidade da norma sul-matogrossense (LC n. 93/2001, arts. 6º, 7º e 8º);
6. **ADI 2.688/PR**, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Paraná, relativo à oferta de "auxílio transporte" aos integrantes das polícias civil e militar, materializável em verdadeira isenção de ICMS na aquisição de um veículo popular para cada policial, zero-quilômetro de fabricação nacional. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado do Paraná, com o fito de declarar a inconstitucionalidade de norma expedida no âmbito desse mesmo ente federativo (Lei n. 13.561/2002);
7. **ADI 1.247/PR**, de relatoria do Min. Dias Toffoli: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Pará, relativo à oferta provisória, independentemente de deliberação do CONFAZ, de desonerações, as quais poderão importar em redução ou exclusão do ICMS. A mencionada ADI foi proposta pelo Procurador-Geral da República, com o fito de declarar a inconstitucionalidade da lei paraense (Lei n. 5.780/93, art. 12);
8. **ADI 3.702/ES**, de relatoria do Min. Dias Toffoli: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Espírito Santo, relativo ao diferimento de ICMS incidente nas importações, do exterior, de máquinas e

equipamentos realizadas por estabelecimentos avicultores, suinocultores ou pelas cooperativas de produtores, desde que destinadas à instalação (ou alterações) de unidades de beneficiamento industrial ou de instalações agropecuárias industriais, relacionados às suas atividades, para o momento de sua desincorporação do ativo permanente. A mencionada ADI foi proposta pela Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos – Abimaq, com o fito de declarar a inconstitucionalidade do decreto capixaba (Decreto n. 1.542-R/2005);

9. ADI 4.152/SP, de relatoria do Min. Cezar Peluso**:** considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado de São Paulo a fabricantes, produtores ou laticínios, relativo à redução em 100% da base de cálculo de ICMS nas saídas internas de tais produtos fabricados no Estado, e também relativo à concessão de crédito presumido. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado do Paraná, com o fito de declarar a inconstitucionalidade do decreto paulista (Decreto n. 52.381/2007);

10. ADI 3.664/RJ, de relatoria do Min. Cezar Peluso: considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado do Rio de Janeiro, relativo à redução de 2% do ICMS e à concessão de crédito presumido a estabelecimentos industriais com atividade de refino de sal para a alimentação humana. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado do Paraná, com o fito de declarar a inconstitucionalidade do decreto fluminense (Decreto n. 27.427/2000 – RICMS/RJ);

11. ADI 2.549/DF, de relatoria do Min. Ricardo Lewandowski**:** considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Distrito Federal, o qual foi veiculado por meio de um empréstimo às empresas favorecidas pelo Programa de Promoção do Desenvolvimento Econômico Integrado e Sustentável do Distrito Federal (PRÓ-DF). A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado de São Paulo, com o fito de declarar a inconstitucionalidade da lei distrital (Lei n. 2.483/99);

E, por fim, com julgamento em 30-06-2011:

12. ADI 2.345/SC, de relatoria do Min. Cezar Peluso**:** considerou-se inconstitucional o benefício fiscal concedido pelo Estado de Santa Catarina, relativo ao cancelamento de notificações fiscais emitidas com base na Declaração de Informações Econômico-fiscais – DIEF (ano-base 1998) e à consequente restituição dos valores eventualmente recolhidos. A mencionada ADI foi proposta pelo Governador do Estado de Santa Catarina, com o fito de declarar a inconstitucionalidade de norma expedida no âmbito desse mesmo ente federativo (Lei n. 11.393/2000).

Aliás, segundo o **art. 150, § 6º, parte final, CF c/c art. 1º, parágrafo único, I a V, da LC n. 24/75**, ficarão condicionados à autorização por deliberação dos Estados e Distrito Federal, na forma regulada por lei complementar federal (convênios), os seguintes benefícios: isenção, remissão, subsídio, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, a devolução do tributo (total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não) ao contribuinte (a responsável ou a terceiros) e quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais.

Em uma perspectiva crítica, dir-se-ia que é fácil perceber que o convênio de ICMS não se confunde com a “lei”, nem o CONFAZ com um órgão do Legislativo. Assim, os integrantes de tal Conselho – geralmente, Secretários de Fazenda ou de Finanças – não podem, a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS, “legislar” a seu respeito no lugar do Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal.

Os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão dessas desonerações tributárias, que exsurgem, sim, jurídica e validamente, com o decreto legislativo ratificador do convênio interestadual, somente passando a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal depois da ratificação. **Aliás, a ratificação, não pode ser feita por “decreto” do Governador – como, infelizmente, vem acontecendo, com base no art. 4º da Lei Complementar n. 24/75 –, mas por meio de decreto legislativo baixado pela respectiva Assembleia Legislativa ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa.**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 2005: "*Os convênios reclamam o prévio abono da Assembleia Legislativa, por assimilação deles aos tratados internacionais que, pela Constituição, necessitam da aprovacão prévia do Congresso Nacional*".

A doutrina parece compartilhar a postura crítica. Nas palavras pontuais de Alcides Jorge Costa, citado por Roque Antonio Carrazza[72], "os convênios são uma fase peculiar do processo legislativo, em matéria de isenções de ICMS. Fase que limita a competência das Assembleias Legislativas, mas que não pode eliminá-la".

Geraldo Ataliba, também citado por Roque Antonio Carrazza[73], com argúcia, ratifica: "(...) o convênio não dá nem tira direito a nenhuma Fazenda e a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais".

No iter procedimental que comumente se adota, percebe-se que os convênios são celebrados pelos representantes do Poder Executivo estadual, cabendo aos chefes deste Poder, os governadores, ratificarem-nos. É evidente a estranheza do procedimento, o que nos faz duvidar de sua constitucionalidade quando se permite a ratificação dos convênios pelo mesmo Poder que os celebra, ferindo inexoravelmente os princípios da legalidade tributária e da separação dos poderes. Explicando: fere o Princípio da Legalidade por ser o poder de isentar correlato ao poder de criar o tributo, exigindo-se subserviência aos ditames legais (art. 150, I, da CF, e arts. 9º; 97, I e VI; e 178, do CTN). Assim sendo, como regra, somente uma norma jurídica emanada do Poder Legislativo pode isentar o sujeito passivo do pagamento do tributo. Por outro lado, a norma da Lei Complementar n. 24/75 agride também o Princípio Constitucional da Separação dos Poderes (art. 2º da CF), porque a separação harmônica dos entes federados não permite que um mesmo Poder (Executivo) possa criar direito e, ao mesmo tempo, homologar seu próprio ato.

Geraldo Ataliba[74], com a precisão de pensamento que lhe é peculiar, aduz:

> "(...) Nestas assembleias são gestados os convênios, ou melhor, as 'propostas de convênios'. Em verdade o conteúdo dos convênios só passa a valer depois que as Assembleias Legislativas – casas onde se faz representar o povo dos Estados – ratificam os convênios prefirmados nas assembleias. Com efeito, não poderia um mero preposto do chefe do Executivo Estadual exercer competência tributária exonerativa. Esta é do ente Político, não é do Executivo nem do seu chefe, muito menos do preposto, destituível ad nutum.(...)".

E arremata o insigne tributarista[75], discorrendo sobre o federalismo:

> "Na verdade, qualquer proposta de que indireta ou remotamente tenda a abolir quer a federação, quer a república é igualmente proibida, inviável e insuscetível de sequer ser posta como objeto de deliberação. Basta enfraquecê-las, reduzi-las, tender a esvaziá-las, reduzir-lhes a eficácia e já deve ser fulminada de inconstitucionalidade".

Por derradeiro, vale destacar que a EC n. 33/2001 previu, como mitigação ao princípio da legalidade tributária, a possibilidade de **fixação** de alíquotas do ICMS-Combustível por meio de convênios, no âmbito do CONFAZ. O mandamento parece desvirtuar a competência privativa do Senado Federal, por nítida supressão de competência, na fixação de alíquotas do ICMS em operações interestaduais, bem como na estipulação de alíquotas máximas e mínimas nas operações internas. Em mais um criticável episódio,

cogita-se da violação à forma federativa do Estado e à separação dos poderes, com a evidente supressão da competência do Poder Legislativo (Senado Federal), outorgando-se o duvidoso lastro à atuação do Executivo.

3.5 Parágrafo único do art. 100 do CTN

O parágrafo único do art. 100 dispõe sobre a exoneração do contribuinte de boa-fé dos encargos e penalidades diante da observância das normas complementares. Tal medida vem ao encontro da preservação da segurança jurídica na relação que liga o Fisco credor ao contribuinte-cidadão devedor. Ademais, o comando é ratificador dos princípios da confiança, da boa-fé, da moralidade e da razoabilidade. Veja-o:

> **Art. 100. (...)**
> **Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Grifos nossos)**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos e a observância dessas práticas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".*

Cabe aqui, de início, um breve esclarecimento sobre o conceito de multa, juros e correção monetária:

> **Multa:** é punição ou sanção pecuniária, dotada de compulsoriedade, instituída por meio de lei (art. 97, V, CTN), em face do descumprimento de obrigações tributárias, principais ou acessórias. É possível defini-la, à luz do art. 3º do CTN, na medida em que se trata de "prestação pecuniária, compulsória, diversa de tributo, instituída por meio de lei e cobrada mediante lançamento". Assim, entendemos seguro utilizar-se a forma conceitual de tributo, com pequena adaptação, para definir a multa.
> **Juros:** são um plus, exigíveis pelo credor, a fim de se ressarcir daquilo que está deixando de lucrar em virtude do atraso do devedor no pagamento a destempo do valor tributário. É uma remuneração do capital. Se houver impontualidade no pagamento do tributo, o credor fica impedido de aplicar seus recursos em alguma atividade remuneratória de seu capital. Os juros significam, assim, uma "paga compensatória" daquilo que o credor deixou de ganhar em função do pagamento extemporâneo. Não possuem os juros natureza "punitiva", mas meramente compensatória.
> **Correção monetária:** é atualização de valor, como mecanismo de proteção a processo inflacionário. Não significa acréscimo. Vale dizer que a aplicação de um índice de correção monetária, baseado na inflação média, é um elemento neutro sobre o valor de uma dívida, não lhe proporcionando aumento real nem lhe diminuindo o valor.

Como se nota, o preceptivo prevê uma exclusão da multa, dos juros e da atualização do valor monetário da base de cálculo. Sendo assim, havendo uma revogação de norma complementar, torna-se obrigatório **o recolhimento do tributo, ou seja, o valor principal, excluindo-se as penalidades, os juros de mora e a correção monetária**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas, em 2006: *"A observância das normas complementares (CTN, art. 100) exclui a imposição de penalidades, a cobrança de tributo e de juros de mora e a atualização do valor*

monetário da base de cálculo do tributo".

Adota-se, pois, neste comando legal, o princípio "nemo potest venire contra factum proprium", indicando-se, nas precisas palavras de Ruy Barbosa Nogueira[76], que a Administração "não pode punir ou onerar alguém por ter seguido as instruções ou orientações ainda que o fisco as venha repudiar".

Para Luciano Amaro[77], "a observância das 'normas complementares' faz presumir a boa-fé do contribuinte, de modo que aquele que pautar seu comportamento por uma dessas normas não pode (na hipótese de a 'norma' ser considerada ilegal) sofrer penalidade, nem cobrança de juros de mora, nem pode ser atualizado o valor monetário da base de cálculo do tributo (art. 100, parágrafo único)".

De fato, se a própria Administração elabora um ato normativo, adota um comportamento iterativo ou elabora um convênio, externando com a adequada publicidade as suas intenções fiscais, inadmissível punir o sujeito passivo que se tenha nelas fiado, acreditando, sob a égide da boa-fé, estar adimplindo suas obrigações tributárias.

É caso, em outras palavras, de uma honrosa exceção ao princípio da responsabilidade objetiva pela infração. Seria temerário, por exemplo, que um contribuinte, ao deixar de pagar um imposto, obedecendo ao comando de uma instrução normativa de texto dúbio, por acreditar que estava isento, fosse punido por um erro da própria Administração. Em verdade, tal sujeito passivo não se acharia moralmente implicado na violação da lei.

Desse modo, cabe à Administração a exigência do tributo, mas **sem** multa, **sem** juros e **sem** correção monetária (base de cálculo). E, por que não dizer, "**com** justiça"...

Portanto, memorize:

REVOGAÇÃO DE NORMA COMPLEMENTAR (art. 100, parágrafo único, CTN)	**Cobra-se o quê?**	**TRIBUTO**
	Afastam-se o quê?	MULTA, JUROS E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DA BASE DE CÁLCULO

1 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., pp. 47 e 49.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 46.

3 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 47.

4 CASSONE, Vittorio. Fontes do direito tributário: espécies e efeitos práticos. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 15, jan./fev. 2007, p. 154.

5 V. DINIZ, Marcelo de Lima Castro; RIBEIRO, Maria de Fátima. Instrumentos normativos primários e secundários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 803.

6 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 341.

7 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 342.

8 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 18. ed., p. 59.

9 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 167.

10 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo: RT, 1967, t. V, p. 1.

11 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário, p. 805.

12 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 61.

13 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 172.

14 TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário, pp. 193-232.

15 XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação, pp. 69-70.

16 Ibidem, p. 92.

17 MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária, p. 185.

18 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 111.

19 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário jurídico tributário, p. 88.

20 BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 3. ed., p. 319.

21 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., p. 66.

22 DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 399.

23 V. FONSECA, Fernando Henrique Costa Roxo da. In: SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira (Coord.). Código Tributário Nacional, p. 273.

24 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 180-181.

25 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p 57.

26 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 87.

27 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 188.

28 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 175-177.

29 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 172.

30 Ibidem, p. 173.

31 NIEBUHR, Joel de Menezes. O novo regime constitucional da medida provisória, p. 88.

32 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 13. ed., p. 100.

33 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed., p. 266.

34 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 175.

35 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na Constituição de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, pp. 299-301.

36 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 63-73.

37 V. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, n. 45, 1988, pp. 130 e s.

38 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito tributário constitucional. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 276-

277.

39 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 246.

40 V. MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. São Paulo: Malheiros, 1993, pp. 142-149.

41 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 175-177.

42 V. CORRÊA, Walter Barbosa. Fontes do direito tributário. In: Curso de direito tributário. Belém: Cejup, 1993, p. 83.

43 V. ICHIHARA, Yoshiaki. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1994, p. 102.

44 V. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de direito financeiro e tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 107.

45 V. PIRES, Adilson Rodrigues. Manual de direito tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 29.

46 V. SZKLAROWSKY, Leon Frejda. O Congresso Nacional e a produção de normas tributária. In: CAMPOS, Dejalma de (Coord.). O sistema tributário na revisão constitucional. São Paulo: Atlas, 1993, p. 154.

47 V. DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 170.

48 GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"), p. 172.

49 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 7. ed., p. 310.

50 V. MANEIRA, Eduardo. Direito tributário: princípio da não surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, pp. 119-120.

51 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 84.

52 V. BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 170.

53 V. TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional, 16. ed., p. 152.

54 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 302 (nota de rodapé n. 34 do Capítulo 2).

55 V. NIEBUHR, Joel de Menezes. O novo regime constitucional da medida provisória, p. 169.

56 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 73.

57 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário, 3. ed., v. 2, p. 26.

58 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Curso de direito internacional público. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2009, p. 192.

59 Para um estudo completo do tema, v. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, O novo § 3º do art. 5º da Constituição e sua eficácia, Revista Forense, v. 378, ano 101, Rio de Janeiro, mar./abr. 2005, pp. 89-109.

60 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. A opção do judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas. Revista Meio Jurídico, ano IV, n. 41, jan. 2001, pp. 36-41.

61 REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, pp. 106-107, apud MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. A opção do judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas, pp. 36-41.

62 KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 247.

63 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Curso de direito internacional público. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2009, pp. 751-752.

64 V. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. O novo 3º do art. 5º da Constituição e sua eficácia, cit., pp. 89-109.

65 MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Rumo às novas relações entre o direito internacional dos direitos humanos e o direito interno: da exclusão à coexistência, da intransigência ao diálogo das fontes. Tese de Doutorado em Direito. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2008, pp. 227-228 e 235.

66 Para um estudo completo do tema, v. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. O controle jurisdicional da convencionalidade das leis. São Paulo: RT, 2009.

67 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988, 6. ed., p. 591.

68 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969, p. 126.

69 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 191.

70 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 192.

71 AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 41.

72 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 221.

73 Idem.

74 ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 11/12, 1980, pp. 99-123 (p. 110).

75 Ibidem, pp. 115-116.

76 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 60.

77 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 192.

21

VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1 VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

É assaz importante ao operador do Direito proceder ao estudo da vigência de uma norma jurídica, aferindo, em dada circunstância, se ela ainda tem ou não validade, ou se ainda é ou não aplicável.

Perscrutar a duração da norma e seu campo de incidência é reconhecer que as normas jurídicas positivas existentes no mundo fenomênico não são perpétuas nem universais, mas temporais e particulares.

Sobre o conceito de "vigência", Luciano Amaro preleciona:

> "Lei em vigor é aquela que é suscetível de aplicação, desde que se façam presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência. Essa possibilidade de aplicação supõe que a norma tenha sido validamente editada, isto é, que tenha atendido ao ritual previsto para sua elaboração e obedecido aos demais limites formais e materiais que balizam o processo legislativo"[1].

Com efeito, "vigência é aquele atributo da lei que lhe confere plena disponibilidade para sua aplicação"[2].

Procedendo-se ao clássico cotejo entre "lei em vigor versus lei que incide", temos enfatizado que a vigência é a vocação para incidência. Quando a lei entra em vigor revela seu potencial para alcançar fatos e o seu desígnio para produzir efeitos jurídicos. A lei vigente é o esboço da realidade da norma incidente, como se fosse um rascunho ou borrão de um desenho que ainda está por vir, acompanhando aquele delineamento ali bosquejado. Assim, a lei em vigor apenas exterioriza no arquétipo legal a aptidão para o ulterior alcance automático da norma, caso se materialize no plano fático a realidade jurídico-social normativamente prenunciada.

Daí se dizer que pode incidir apenas a lei vigente, pois "se a lei é vigente e ocorre a situação nela prevista como hipótese de incidência, inevitavelmente incide. A incidência é automática"[3].

Nessa toada, a incidência surge como reflexo natural da norma vigente – e

vocacionada a incidir. A regra é que a norma vigente seja dotada de eficácia, produzindo efeitos jurídicos nas situações em que buscava o legislador disciplinar.

Não é de estranhar que existam leis de “idade avançada”, como o Código Comercial, que tem vigência desde 1850. Não é diferente com o “velho” Código Penal (1942) e outras leis. Entretanto, há tipos penais, por exemplo, que descrevem normativamente a conduta como crime, porém a norma não possui a eficácia social. Um bom exemplo se deu com o crime de adultério, que até 2005 estava descrito no tipo penal, mas em razão de a norma ter perdido a eficácia social, o legislador houve por bem revogá-la com a Lei n. 11.106/2005.

O que se vê no plano normativo é que há leis que entram em vigor, porém ficam com a incidência prejudicada. Tal “prejuízo” pode se dar pela perda ou diminuição de eficácia social da norma, pelo simples protraimento de eficácia, como se nota na lei tributária, que deve obediência ao princípio da anterioridade tributária, ou, ainda, por reflexos obstativos na incidência da norma tributária, como se dá na lei de isenção tributária, que tem atingida a incidência por uma causa suspensiva do crédito tributário. Por essa razão, Ricardo Lobo Torres revela que “às vezes (...) a norma continua vigente, mas tem a sua eficácia suspensa. Embora existente no mundo jurídico, torna-se incapaz de produzir efeitos”[4].

1.1 A vigência da legislação tributária no tempo

Como se notou no item precedente, a vigência adstringe-se ao tempo de vida de uma norma jurídica, cuja extensão, por sua vez, é ditada pela aceitabilidade social, ou seja, na proporção da submissão da sociedade à determinada lei que a todos obriga.

No concernente à vigência no tempo, prevalecerão as mesmas disposições legais que definem a vigência das normas jurídicas em geral, previstas na **Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)**.

Ressalte-se que, “salvo disposição em contrário, a lei começa a vigorar em todo país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada” (art. 1º, caput, da LINDB).

Do artigo supracitado, é possível se chegar a algumas conclusões:

1º. A própria lei pode trazer no seu texto a data do início da sua vigência (a expressão “salvo disposição em contrário” vale como “salvo se a lei estabelecer o início da própria vigência”);
2º. A lei entra em vigor 45 dias depois de publicada, quando não trouxer a data de vigência no seu bojo;
3º. Pode ocorrer, entre a **publicação** da lei e sua **vigência**, um espaço em que a lei existe, tem validade, mas é ainda inábil a produzir efeitos, pela ausência da vigência. Trata-se do período intitulado vacatio legis.

Com efeito, “quando a vigência da lei não coincide com a da publicação, o período que se intercala entre a publicação e a vigência é chamado de ‘vacatio legis’, isto é, vacância da lei”[5]. Sabe-se que a maior parte das leis tributárias têm coincidentes a data da publicação e a da vigência, valendo dizer que entram em vigor, comumente, na própria data da publicação.

A título de exemplificação, a dinâmica temporal da vigência da lei tributária, levando-se em conta os prazos de anterioridade tributária, pode ser assim demonstrada:

1. Lei X aumenta o ISS em 15 de março de 2010.

Publicação: 15-03-2010	**Vigência:** 15-03-2010

2. Lei X aumenta o ISS em 15 de dezembro de 2010.

Publicação: 15-12-2010	**Vigência:** 15-12-2010

No entanto, vigência, como é cediço, distingue-se de eficácia. Esta irá depender de normatização específica que, como vimos, tem reflexos próprios no Direito Tributário, à luz do princípio da anterioridade tributária. Observe:

1. Lei X aumenta o ISS em 15 de março de 2010.

Publicação: 15-03-2010	**Vigência:** 15-03-2010	**Eficácia:** 1º-01-2011

2. Lei X aumenta o ISS em 15 de dezembro de 2008.

Publicação: 15-12-2010	**Vigência:** 15-12-2010	**Eficácia:** 91º dia a contar de 15-12-2010

O STJ tratou de diferenciar a **vigência** e a **eficácia**, consoante ementa que passamos a descrever:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO E CIVIL (...) 4. Distinção entre eficácia e vigência. No caso de leis que necessitam de regulamentação, sua eficácia opera-se após a entrada em vigor do respectivo decreto ou regulamento. O regulamento transforma a estática da lei em condição dinâmica. É lícito ao regulamento, sem alterar o mandamento legal, estabelecer o termo a quo de incidência da novel norma tributária. Uma vez prometido pela lei um termo inicial, ele não pode ser interpretado de forma a surpreender o contribuinte, nem o Fisco, posto que a isso corresponde violar a ratio essendi do princípio da anterioridade e da própria legalidade. (...) (Resp. 408.621/RS, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 08-10-2002) (Grifo nosso)

Observe que os três elementos temporais não se confundem: publicação, vigência e eficácia. Além disso, são igualmente dessemelhantes a noção de vigência e a de vacância (vacatio legis). Por fim, são inconfundíveis a vacância (vacatio legis) e a incidência (ou eficácia). Observe a demonstração:

Lei que prevê certa providência de índole tributária (diversa de instituição ou aumento de tributo) Publicação: 10 de fevereiro de 2008. Vigência: 120 dias após (a lei determinou prazo específico de vacância; se não houvesse disposto, prevaleceria a regra da vacatio legis de 45 dias). Eficácia ou Incidência: 10 de junho de 2008. **Conceitos utilizados:** Vacância: período de 120 dias Vigência: momento após a vacância Eficácia: momento da incidência

Em bons trocadilhos, dir-se-ia: a lei eficaz necessariamente deve estar vigendo, e, de outra banda, a lei vigente não será ainda eficaz. Há vigência sem eficácia, mas não há esta sem aquela. E mais: a vacância é prévia à eficácia e posterior à publicação. De outra banda, a vigência sucede à vacância da lei, antecedendo a eficácia. Assim, quando uma lei produz efeitos, terá superado as fases prévias da publicação, vacância (se houver) e vigência.

Ad argumentandum, se uma lei tributária não dispuser sobre a data de sua entrada em vigor, deve-se aplicar a ela a regra da vacatio legis.

Em termos práticos, se tivesse havido aumento do tributo por meio de uma lei publicada em 15-12-2010, respeitando-se o período de vacatio legis, a suposta lei

somente entraria em vigor no dia 29-01-2011, ou seja, 45 dias após a data da publicação.

É claro que tal norma só poderá atingir fatos geradores a ela posteriores, vale dizer, a partir de 29-01-2011, não podendo abarcar os fatos imponíveis ocorridos antes dessa data, em respeito ao princípio da irretroatividade tributária, já estudado nesta obra.

Curiosamente, permanecendo no exemplo, esta norma, embora vigente, não incidirá sem que se respeite o princípio da anterioridade (anual e nonagesimal). Vale dizer que, para uma lei publicada em 15-122010, haverá incidência no 91º dia, a contar dessa data, ou seja, em meados de março de 2011 (com precisão, em 14-03-2011).

Portanto, nesse curioso caso concreto, temos uma solução requintada: **uma lei publicada em 15-12-2010, vigente a partir de 29-01-2011 e eficaz a partir de 14 de março de 2011**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PGE/RS, para provimento do cargo de Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, em junho de 1998: "*Em 12 de dezembro de 1997, é publicada lei estadual estabelecendo o aumento da alíquota do ICMS no estado do Rio Grande do Sul. O texto legal é silente quanto à data de vigência. Sendo assim, é correto afirmar que esta lei terá vigência quarenta e cinco dias após a data da publicação*".
> **Observação:** o tema ligado à publicação de lei tributária, com omissão da data de sua entrada em vigor, embora raro em provas, voltou a ser cobrado em certame realizado pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem (2007.1), em 15-04-2007, prevalecendo o entendimento aqui recomendado.

Ainda:

Caso o tributo seja exceção à regra da anterioridade, entendemos que não ficará livre de obedecer à regra da vigência.

Exemplo: Lei n. _______, majoradora do IOF, publicada em 15-122010, sem previsão de data de vigência.

Nesse caso, aplica-se a regra de vigência da Lei de Introdução ao Código Civil (45 dias), embora se saiba que o IOF é exceção à regra da anterioridade tributária (art. 150, § 1º, CF). Em outras palavras, a incidência do IOF não será imediata, mas em 29-01-2011. Na prática, como se notou, tem-se evitado tal situação, com a concomitância entre a data da publicação e a data de vigência da lei tributária.

De mais a mais, é importante assinalar que, segundo o art. 2º, § 3º, da LINDB, "salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência".

Em palavras mais claras:

Imagine o universo de três leis assim "intituladas": "**a velha**" (a lei revogada), "**a nova**" (a lei revogadora da "lei velha") e "**a recente**" (a revogadora da "lei nova"). Caso a lei "recente" revogue a lei "nova", fazendo-a perder sua vigência, a lei "velha" não será restaurada. Do dispositivo acima, infere-se que, na ordem jurídica do Brasil, não há **repristinação ou restauração automática** da lei "velha", quando a lei "nova" acaba sendo revogada pela lei "recente".

Veja agora a exemplificação numérica: se a lei "200" (**nova**) revoga a lei "100" (**velha**) e, mais tarde, a lei "300" (**recente**) revoga a lei "200" (**nova**), isso não significa

que a lei “100” (**velha**) voltou a ter validade, automaticamente, diante do fato de que a lei que a “matou” (lei “200”, a **nova**) acaba de ser “morta” (pela lei “300”, a **recente**). A lei “100” (**velha**) só voltará a ter eficácia se a novíssima lei “300” (**recente**) expressamente estabelecer seu revigoramento. Caso contrário, não.

Só haverá repristinação ou revigoramento automático se a lei “recente” dispuser, expressamente, que a lei “velha” retomará eficácia com a revogação que acaba de perpetrar na lei “nova”.

Dessarte, “em regra, a revogação da lei nova não tem efeito repristinatório, isto é, sua revogação não restabelece a eficácia da lei anteriormente por ela revogada, a menos que haja disposição expressa nesse sentido”[6].

Insta esclarecer que a vigência da lei cessa por duas formas: **a) total**, pela **revogação**; e **b) parcial**, pela **derrogação**. Na revogação, temos a cessação total dos efeitos pela lei revogadora, com o desaparecimento da lei revogada. Na derrogação, temos a cessação parcial dos efeitos pela lei derrogadora, coexistindo esta com a lei derrogada. Na revogação, a lei perde, concomitantemente, a vigência e a eficácia – é uma lei morta. Na derrogação, a lei perde a eficácia, momentaneamente para determinada situação, mas continua vigente, e por vezes eficaz, para outras situações – é uma lei “ferida, mas viva” (aplicável aos casos diferenciados que a lei derrogadora trouxer ao mundo jurídico)

Exemplificando:

1. Lei “A” dispõe sobre a tributação “ALFA”.

Nova Lei “B” extingue a tributação “ALFA”.

Portanto, a Lei “A” tem seus efeitos totalmente cessados pela Lei “B”.

A Lei “A” está revogada;

2. Lei “A” dispõe sobre tributação “ALFA”.

Nova Lei “B” traz tratamento diferenciado para determinada situação, diminuindo o campo de atuação da tributação “ALFA”.

Portanto, a Lei “A” não terá mais eficácia diante das situações determinadas na Lei “B”, mas continuará vigente e eficaz para as demais situações determinadas na Lei “A”. Nessa medida, a Lei “A” tem seus efeitos parcialmente cessados pela Lei “B”.

A Lei “A” está derrogada.

1.2 A vigência e o princípio da anterioridade tributária

A vigência e o princípio da anterioridade tributária são institutos diferentes.

A Constituição Federal, no art. 150, III, “b” e “c”, ao tratar do princípio da anterioridade, não abordou a data de vigência das leis tributárias. Vamos relembrar o preceptivo:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)
>
> III – cobrar tributos: (...)
>
> b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
>
> c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea “b”;

Vale repisar que os respectivos tributos só serão exigíveis a partir do 1º dia do ano seguinte àquele em que for publicada tal lei (art. 150, III, “b”, CF), além de se respeitar o

princípio da anterioridade qualificada ou nonagesimal (art. 150, III, "c", CF), fruto da ampliação trazida ao postulado ora estudado pela Emenda Constitucional n. 42/2003. Dessa forma, ter-se-ão publicação e vigência em um ano "x" e eficácia no ano "x + 1", em um nítido diferimento ou postergação da eficácia do tributo.

Como é cediço, o princípio constitucional da anterioridade não alcança todas as leis tributárias, mas tão somente aquelas que instituem ou majorem tributo. Ademais, é sabido que alguns tributos são exceções a este princípio, conforme se depreende da leitura do § 1º do art. 150 da Carta Magna:

> Art. 150. (...)
> § 1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

Observe o quadro mnemônico:

Exceções à anterioridade anual	Exceções à anterioridade nonagesimal
II	II
IE	IE
IPI	IR
IOF	IOF
IEG	IEG
EC-Cala/Gue	EC-Cala/Gue
CIDE-Combustível	Alterações na base de cálculo do IPTU e do IPVA
ICMS-Combustível	

É nesse universo que desponta o problema da vigência da lei tributária. A questão da vigência está adstrita ao próprio texto legal, sendo dele seu intrínseco tratamento. A eficácia da lei tributária, por sua vez, transborda o desígnio da lei em si e penetra o âmbito constitucional, do qual extrairá os limites da produção de seus efeitos.

O texto constitucional, na trilha do princípio da anterioridade tributária, obriga a consideração de que não basta a publicação de uma lei tributária e sua vigência para que sua força cogente seja eficaz: toda lei que instituir ou aumentar tributos terá sua eficácia subordinada ao princípio da anterioridade ou princípio da "eficácia diferida", ressalvadas as exceções constitucionalmente previstas acima reproduzidas.

No CTN, a vigência da lei tributária no tempo está regrada em dois dispositivos: arts. 103 e 104.

Passemos, agora, à análise do **art. 103 do CTN:**

> Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:
> **I – os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100, na data da sua publicação;**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-062008: *"O CTN determina que, salvo disposição em contrário, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas entram em vigor na data da sua publicação".*
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em prova realizada pelo Instituto Indec, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Sumaré/SP, em 2009.

II – as decisões a que se refere o inciso II do art. 100 quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"As decisões dos órgãos singulares ou colegiados de jurisdição administrativa, quanto aos efeitos normativos, entram em vigor 30 dias após a data da sua publicação, salvo disposição em contrário".*

III – os convênios a que se refere o inciso IV do art. 100 na data neles prevista.

Trata-se de dispositivo que se atrela a uma importante fonte do Direito Tributário, ou seja, à intitulada "norma complementar" – uma fonte secundária ou subsidiária das leis, dos tratados e convenções e dos decretos, conforme a dicção do art. 100 do CTN. Vale a pena recapitulá-lo:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

As fontes formais primárias são os decretos, tratados ou convenções e leis (em sentido amplo). Por sua vez, as fontes formais secundárias (subsidiárias) são as intituladas "normas complementares", adiante detalhadas. Ambas, na condição de fontes formais, pertencem ao rol de instrumentos integrantes da "legislação tributária".

Com efeito, o art. 100 do CTN dispõe acerca das fontes formais secundárias ou normas complementares do Direito Tributário, que **devem "complementar" os tratados e convenções internacionais, os decretos e as leis em sentido amplo** (Constituição Federal, Emendas, Leis Ordinárias, Complementares, Delegadas, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos, Resoluções do Senado e Convênios do ICMS). Em termos gerais, podemos dizer que são normas complementares aqueles instrumentos normativos hierarquicamente inferiores aos "decretos". Daí o motivo de não se poder incluir os decretos como "normas complementares", mas, sim, como instrumento normativo complementado por estas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 21-05-2006: "*Pode-se afirmar que as normas complementares previstas no CTN complementam leis, tratados e convenções internacionais e decretos*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Técnico da Receita Federal, em 2003: *"Os atos normativos, as decisões dos órgãos de jurisdição administrativa com eficácia normativa, os convênios e os decretos são normas complementares das leis, tratados e convenções internacionais que versem sobre tributos".*

Nesse diapasão, diz-se que as fontes formais secundárias materializam-se em instrumentos normativos menores, de menor porte, de cunho instrumental e operacional, que cuidam de explicitar (não de "inovar") o Direito Tributário. Tendem a suprir, normativamente, as fontes formais principais, a estas se mantendo subordinadas.

A vigência dos atos normativos anteriormente discriminados foi objeto do art. 103 do CTN, ao determinar que, salvo disposições em contrário, entram em vigor:

a) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, tais como portarias, ordens de serviço, instruções normativas e circulares, **na data da respectiva publicação**;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial I de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: *"Suponha-se que a Secretaria de Fazenda de determinado município da Federação tenha editado instrução normativa que trata de aspectos formais do recolhimento do ISS. Nessa situação, não havendo disposição em contrário, considera-se que o referido ato tenha entrado em vigor na data de sua publicação".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista (Área Jurídica) da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), em 09-08-2009: *"Considerando que a Receita Federal do Brasil edite instrução normativa com vistas a aprovar modelos de documentos a serem utilizados por contribuintes. De acordo com as disposições do CTN, esse ato normativo, se for omisso, deverá entrar em vigor na data de sua publicação".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"Os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa entram em vigor na data de sua assinatura, salvo disposição de lei em contrário".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"Os atos normativos das autoridades administrativas, conforme disciplina o CTN, entram em vigor 45 dias após a data de sua publicação".*

b) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, **30 dias após a data de sua publicação**;

c) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, **na data neles prevista**.

O comando legal é autoexplicativo, não requerendo em princípio esforço hermenêutico. O detalhe de realce está no fato de que seu alcance pode ser restringido, caso subsista lei que disponha de modo diverso. Assim "com a expressão inicial deste artigo 'salvo disposição em contrário', fica evidenciado o seu caráter supletivo"[7].

Com relação aos convênios, sua entrada em vigor está legalmente determinada para o momento neles previsto. No excepcional caso de ausência dessa previsão, entendemos que a solução será aquela imposta pelo direito comum, à luz de disposição da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, em cujo art. 1º se disciplina que o início de vigência ocorrerá no prazo de 45 dias depois de sua publicação oficial.

Para provas objetivas de concurso, procure memorizar as datas de vigência das normas complementares:

NORMA COMPLEMENTAR	PASSAM A VIGER...
Atos normativos	(...) na data da publicação
Decisões administrativas com eficácia normativa	(...) 30 dias após a publicação
Práticas observadas pelo Fisco	Sem data, por lógica
Convênios	(...) na data neles prevista

Passemos, agora, à análise do **art. 104 do CTN:**

> Art. 104. **Entram em vigor** no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
>
> I – que instituem ou majoram tais impostos;
>
> II – que definem novas hipóteses de incidência;
>
> III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178. (Grifo nosso)

Este dispositivo inserto no CTN não se atrela propriamente ao princípio constitucional da anterioridade, uma vez que tal postulado não cuida de vigência, mas de eficácia do tributo. Assim, infere-se que o art. 104 do CTN regula regra especial de vigência de algumas leis tributárias.

Para vários doutrinadores, esse comando se encontra revogado[8], ou, pelo menos, contempla incisos (I e II) "inapelavelmente derrogados"[9]. Com efeito, o mencionado dispositivo choca-se com o texto constitucional hodierno – a Carta Magna de 1988 –, uma vez que o princípio da anterioridade tributária, na esteira constitucional, diferentemente da dicção do art. 104 do CTN:

(1) não diz respeito apenas a impostos sobre o patrimônio e a renda, referindo-se a tributos em geral;

(2) não se atrela tão somente a "impostos", mas a tributos em geral, ressalvados os casos de exceção (art. 150, § 1º, CF);

(3) não se refere à "entrada em vigor" da lei, mas à sua eficácia.

Por outro lado, as Bancas Examinadoras têm considerado **o art. 104 do CTN um dispositivo aplicável**, a despeito das opiniões de inconstitucionalidade.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/GO, para o Exame de Ordem, em 12-122004: "*De acordo com o disposto no art. 104 do CTN, entram em vigor, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, os dispositivos de lei, referentes aos impostos sobre patrimônio ou renda, que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e não se tratar de benefício concedido por prazo certo*".

Segundo o **inciso I** do mencionado artigo, a instituição ou majoração de impostos deve obedecer a uma regra especial de vigência, que coincide com o postulado constitucional, havendo, portanto, harmonia entre a vigência e a eficácia da lei.

O **inciso II** é destinatário do mesmo raciocínio expendido, quanto ao inciso anterior, por disciplinar a definição de novas hipóteses de incidência, isto é, definir novos fatos geradores, novas bases de cálculo, alíquotas, sujeitos passivos e converter situações de não incidência em incidência. Em essência, criar incidências significa instituir o tributo, ainda que parcialmente, o que nos leva a crer que os dizeres estabelecidos no inciso II estão implícitos no inciso I do art. 104. De mais a mais, os dois incisos estão disciplinados no texto constitucional.

O **inciso III**, por seu turno, refere-se à extinção ou redução de isenção, que rompe, em face da lei revogatória, com a dispensa legal do pagamento do tributo. Pode-se

afirmar que, a par dos incisos anteriores, o inciso III também determina uma regra especial de vigência, estabelecendo uma proteção em favor do contribuinte, ao lhe conferir maior estabilidade.

O inciso III faz menção em sua parte final ao art. 178 do CTN. Observe-o:

> Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

A regra que prevalece na seara das isenções é a da revogabilidade plena. Como ressalva, destaca-se um tipo de isenção – aquela considerada onerosa (também intitulada bilateral ou contraprestacional), ou seja, a isenção sujeita a prazo certo e a determinadas condições (requisitos cumulativos), constante do art. 178, acima reproduzido.

Evidencia-se, com clareza meridiana, que as **isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições** não podem ser revogadas. Não há dúvida: não se pode admitir que o contribuinte-beneficiário venha a ser surpreendido com uma revogação do benefício, de modo inopinado, frustrando-lhe a sensação de confiança que projeta na relação que o une ao Estado tributante e, agora, isentante.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Advogado *Trainee* do Metrô/SP, em fevereiro de 2008: *"A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo".*
>
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em: **(I)** prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008; e **(II)** prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 2008: *"Segundo o CTN, a isenção, quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, nas provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007; **(II)** FCC, para o cargo de Advogado Trainee do Metrô/SP, em fevereiro de 2008; **(III)** Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008.

Curiosamente, insta mencionar que se a isenção, neste caso, é irrevogável, a lei que a veicula não o é. A lei pode ser sempre revogada. Em verdade, havendo revogação de uma lei que veicula isenção onerosa, todos aqueles que experimentavam o benefício antes da revogação, tendo cumprido os requisitos que os legitimam a tanto, deverão manter-se fruindo a benesse legal, pelo prazo predeterminado, mesmo após a data de revogação da norma. De modo oposto, esgotado o prazo estipulado para a isenção, cessa para o beneficiário o direito a ela, mesmo que a lei não tenha sido revogada. Insistimos, então: revoga-se a lei; a isenção onerosa, não.

Ademais, temos dito que a onerosidade das isenções, criando-lhes uma "blindagem" contra os efeitos de exigibilidade da lei revogadora do benefício legal, desponta a partir

do preenchimento cumulativo de dois requisitos, constantes do art. 178: "A isenção, **salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições**, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo (...)". Assim, isenção onerosa é aquela "temporal + condicional", indicando que o Estado se comprometeu a exonerar o contribuinte-beneficiário por um lapso temporal respectivo, arcando com o "custo do tempo", enquanto o contribuinte se predispôs a cumprir determinadas condições exigidas pelo Fisco desonerador, arcando com o "custo do benefício".

É curioso observar que o legislador constituinte já havia tratado do tema, em sede constitucional, no § 2º do art. 41 do ADCT:

> Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. (...)
> § 2º. A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

Frise-se que a parte final do art. 178 faz menção ao art. 104, III, do CTN, que associa o princípio da anterioridade tributária anual ao campo da extinção ou redução de isenções, ressalvados os benefícios mais favoráveis ao contribuinte.

Em termos práticos, adaptando o inciso III do art. 104 do CTN à ideia de anterioridade vigente, em uma tentativa de interpretá-lo de acordo com a dicção do texto constitucional, a lei que "extinguir uma isenção", ou mesmo aquela que "reduzir uma isenção", entrará em vigor no primeiro dia do exercício financeiro seguinte. O preceptivo traz importantes ressalvas:

a) na situação descrita no art. 178 do CTN, em que haverá um tipo privilegiado de isenção – aquela concedida por prazo certo e sob determinada condição. Nesse caso, haverá irrevogabilidade do benefício isencional;
b) na situação de a própria lei revogadora ou diminuidora da isenção estabelecer um início de vigência para data posterior ao dia 1º de janeiro do ano subsecutivo da publicação da norma. Nesse caso, a data de entrada em vigor não será aquela prevista no caput (primeiro dia do exercício financeiro seguinte), mas o dia estipulado na lei revogadora ou diminuidora da isenção.

1.3 A vigência da legislação tributária no espaço

Toda regra jurídica é editada para imperar em determinado espaço territorial: as leis de um país só valem dentro daquele país, as leis estaduais só têm aplicação no território daquele Estado, as leis distritais só alcançam o Distrito Federal, assim como as leis municipais só são aplicáveis dentro do território municipal.

A legislação tributária, quanto ao espaço, submete-se ao **princípio da territorialidade**. Assim, ela vale, em tese, nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma.

Em termos práticos, a lei estadual mineira irradiará efeitos por todo o Estado de Minas Gerais; a lei distrital do Distrito Federal, por toda a extensão territorial dessa atípica unidade federativa; a lei municipal guaxupeana, por todo o Município de Guaxupé (MG). Todavia, em tese, a norma pode, por exceção, alcançar sujeitos passivos fora dos limites

territoriais do Estado de Minas Gerais, do Distrito Federal ou do Município de Guaxupé, como prevê o **art. 102 do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União".*

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem ou de que disponham **esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Sergipe, em 08-06-2008: *"Na hipótese de o município de Aracaju expedir uma lei relativa ao ISS, é admissível a vigência dessa norma no território do município de Maceió, desde que seja admitida a hipótese em qualquer lei federal que disponha sobre o imposto em questão".*

Confira, pois, que o Código Tributário Nacional admite a **extraterritorialidade da norma tributária**, excepcionalmente, desde que haja **convênio** entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno interessadas (Distrito Federal, Estados e Municípios), ou desde que existam tratados ou convenções firmados pela União.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 172º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 23-03-1999: *"No tocante à vigência no espaço, a legislação tributária dos Estados e dos Municípios pode vigorar no País, fora de seus territórios, nos limites em que for admitida sua extraterritorialidade por convênios de que participem, ou nos limites do que for disposto pelo Código Tributário Nacional ou por outras leis federais de ordem geral"*.

É importante enaltecer que o convênio deve ter **pertinência com as pessoas políticas interessadas**, ou seja, uma questão de ISS levará à assinatura de um convênio entre os dois municípios interessados, enquanto uma questão de IPVA avocará o convênio firmado entre os dois estados-membros envolvidos.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Sergipe, em 08-062008: *"Na hipótese de o Município de Aracaju expedir uma lei relativa ao ISS, é admissível a vigência dessa norma no território do Município de Maceió, desde que haja reconhecimento da extraterritorialidade no Estado de Alagoas, por meio de convênios firmados entre o Estado de Sergipe e o Estado de Alagoas".*

Para o eminente doutrinador Ruy Barbosa Nogueira[10]: "o art. 102 trata da vigência das legislações estaduais do Distrito Federal e dos Municípios fora de seus territórios no País, em razão do nosso sistema federativo, deixando claro que esta extraterritorialidade dentro da Federação depende de convênios e das normas gerais federais".

Com efeito, "este artigo possibilita, de forma, excepcional, a aplicação de norma tributárias fora de seu território, admitindo assim, o caráter extraterritorial nos termos dos convênios ou em obediência às leis complementares"[11].

2 APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A aplicação da legislação tributária refere-se à execução das normas do tributo aos contextos da realidade jurídico-social com os quais elas se entrelaçam. Aplicar a legislação tributária implica concretizar o desiderato normativo, resultante da vontade do legislador, no plano fático.

Nessa toada, repise-se que o ato de aplicar a lei significa fazê-la incidir sobre um fato, para que este se discipline por aqueles parâmetros legais, produzindo seus efeitos na realidade concreta.

O Código Tributário Nacional disciplinou, em seus arts. 101 a 104, a vigência da legislação tributária e, nos arts. 105 e 106, a sua aplicação. A análise desses dispositivos é de suma importância, uma vez que a lei vigente nem sempre é aplicável aos fatos a ela contemporâneos, o que explica o distinto disciplinamento, no Código, da vigência e da aplicação da legislação tributária.

Por outro lado, é "vigente" a norma que está pronta para incidir e, em princípio, é "aplicável" a lei que, por ser vigente à época do fato, incidiu. Enquanto a vigência refere-se à validade formal das normas jurídicas, a aplicação refere-se ao uso efetivo das normas jurídicas.

De regra, uma lei só se aplica aos fatos que ocorrerão após sua vigência, em abono ao princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a", CF). No entanto, essa regra não é absoluta, uma vez que há leis aplicáveis a fatos pretéritos, portanto, leis de efeito retroativo (v.g., lei que veicula multa mais benéfica).

A legislação tributária, por disposição legal, deve ser aplicada aos fatos geradores futuros ou pendentes, de forma que se conclui que a aplicação pode ser feita de forma normal, consoante as disposições do art. 105, e de forma retroativa, conforme as normas do art. 106, ambos do CTN. Posto isso, calha iniciarmos o estudo do intrincado **fato gerador pendente**.

2.1 A aplicação da nova lei tributária aos fatos pendentes

Segundo a dicção do art. 105 do CTN, a legislação nova aplica-se aos fatos geradores pendentes, isto é, a fatos que se iniciam na vigência de uma legislação e se completam na vigência de outra legislação. Confira que a regra do artigo em comento ecoa preceito constitucional (art. 150, III, "a", CF), que impede que a lei tributária tenha efeito retroativo, ou seja, proíbe que se volte no tempo para apanhar atos ou fatos já praticados. Conecta-se, dessarte, com o princípio da irretroatividade tributária, ao qual, a propósito, dedicamo-nos à exaustão no **capítulo 5** desta obra.

Como se nota, há fatos que se iniciam sob a égide de uma lei e se concluem quando já vigente uma nova norma. Nesses casos, pergunta-se: como deverá agir a autoridade administrativa ou a autoridade judiciária, na identificação da lei que deverá reger tais fatos? Aplicar-se-á a lei velha ou a lei nova?

O **art. 105 do CTN**, um preceptivo que "diz com a existência ou não de efeito retroativo das normas de Direito Tributário"[12], sinaliza uma possível resposta à indagação:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007: *"A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes".*

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116.

O desafio ao intérprete está em compatibilizar esse comando com o princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a", da CF), segundo o qual se impede que tenha a lei tributária efeito retroativo, ou seja, veda-se à lei que se volte no tempo para apanhar atos ou fatos já praticados.

Na busca dessa compatibilização, é possível notar a chancela doutrinária – e até jurisprudencial – do art. 105 do CTN, admitindo-se a figura do "fato gerador pendente". Por outro lado, não são raros os entendimentos restritivos quanto ao preceptivo, concebendo-o como violador do princípio da irretroatividade tributária. Nessa trilha, a propósito, boa parte da doutrina tem preconizado que a Constituição Federal de 1988 teria propiciado a invalidação do "fato gerador pendente" feita no artigo[13], adjudicando-lhe um "contorno mais restrito"[14].

Resta-nos, portanto, avançar na convidativa problemática, enfrentando o dispositivo em apreço.

De início, impende traçarmos um conceito para o intitulado "fato gerador pendente": é aquele que indica o fato cuja conclusão ou consumação pressupõe uma sequência concatenada de atos, sequência essa que já se iniciou, mas ainda não se completou, no momento em que uma dada lei aparece, entrando em vigor. Daí se afirmar que, em seu contexto, uma primeira parte de atos é praticada sob a égide da lei velha, e uma segunda parte ocorre já sob a égide da lei nova.

Quanto à sua aceitação, no plano doutrinário, há férteis debates. Paulo de Barros Carvalho[15] defende a existência do "fato gerador pendente". Hugo de Brito Machado[16], por sua vez, associa tal fenômeno ao IR, mostrando que, se antes do final do ano-base, quando o fato gerador deste gravame se completa, surgir uma lei não prejudicial ao contribuinte, esta será aplicada imediatamente, o que configurará o típico caso de aplicação imediata a fatos geradores pendentes, pois o fato gerador já teria sido iniciado, mas não estaria ainda consumado, e, sim, pendente.

Em visão oposta, segue o eminente doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho[17], para quem não existe o intitulado "fato gerador pendente". O que estará "pendente" é o negócio jurídico ou a situação fática, na qual se traduz o fato gerador, e não ele próprio. Este pode ocorrer ou não. Assim, "ou se tem o fato gerador consumado ou não se o tem"[18]. Na trilha da crítica ao dispositivo, segue Luciano Amaro[19], para quem o art. 105 teria vindo endossar a tese de que o fato gerador do IR – para ele, imposto de fato gerador periódico – enquadrar-se-ia convenientemente na forma típica de um fato gerador "pendente". Sendo assim, a norma do IR, sendo editada até o final do período anual, em geral, seria aplicável à renda que se estava formando desde o primeiro dia do período, em nítida aplicação retro-operante.

Vê-se, no panorama doutrinário apresentado, que subsiste ampla controvérsia sobre a

aceitação do "fato gerador pendente" como instituto jurídico compatível com o princípio da irretroatividade tributária.

De nossa parte, temos defendido a opinião de que a lei nova não mais alcança os fatos geradores pendentes, em face da incompatibilidade da parte final do art. 105 do CTN com a redação do princípio da irretroatividade tributária, veiculado no inciso III da alínea "a" do art. 150 da Constituição de 1988. Acreditamos que "pendente" não é o fato gerador; mas o negócio jurídico que lhe dá lastro. O que de fato pode ocorrer é o fato gerador consistente em negócio jurídico sujeito à condição suspensiva (art. 117, I, CTN). Do exposto, será possível verificar que pendente estará o negócio jurídico, e não o fato gerador. Este ocorrerá ou não. Essa é razão pela qual, a nosso ver, a lei tributária só se aplica mesmo a fatos geradores futuros, pois o debatido "fato gerador pendente" nada mais é do que uma possibilidade jurídica. Se a condição jamais ocorrer, sua inexistência será inexorável.

Para a devida evolução no tema, faz-se mister ao leitor a revisitação do capítulo 5, afeto ao princípio da irretroatividade tributária, no qual procedemos ao estudo aprofundado deste assunto, incluindo a análise da sistemática de apuração do imposto de renda e sua implicação no plano da irretroatividade tributária, com os reflexos da Súmula n. 584 do STF.

2.2 A retroatividade da lei tributária

A lei não se aplica ao passado, senão ao presente. Em regra, a lei serve para regular fatos ocorridos a partir do início de sua vigência e, excepcionalmente, para regular fatos ocorridos antes de sua edição.

Existem duas ressalvas à regra geral de irretroatividade da aplicação da legislação tributária, na condição de leis produtoras de efeito jurídico sobre atos pretéritos, previstas nos dois incisos do **art. 106 do CTN**:

a) a lei interpretativa;

b) a lei mais benéfica.

O art. 106, I, do CTN trata da lei interpretativa como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos. Observe o dispositivo:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (...)

Em termos inaugurais, calha mencionar que a lei, se interpretativa, encerra inequívoco paradoxo, pois, "no rigor dos princípios, não há leis interpretativas"[20]. Em nossa ordem jurídica, a interpretação da lei, em caráter decisório-definitivo, será feita pelo Poder Judiciário, a quem compete desempenhar a função interpretativa conclusiva[21].

Embora subsista uma pletora de argumentos que criticam com veemência a lei interpretativa, é bom frisar – em caso de solicitação em concursos públicos – que o art. 106, I, do CTN não foi ainda considerado inconstitucional pelos Tribunais, o que nos remete à sua plena aceitação, sem embargo de uma recomendável visão crítica, sempre

salutar à análise do Direito.

É fato que a lei interpretativa, conquanto inábil a inovar, deve tender a retirar pontos obscuros e imprecisos da norma pretérita, elidindo dúvidas a seu respeito. A compatibilidade dessa norma com o postulado ora estudado desponta, a nosso ver, quando se restringe a tarefa da lei interpretativa ao ato, genuíno e verdadeiramente, interpretativo.

A norma fiscal interpretativa, possuindo natureza predominantemente declaratória e reprodutiva de direitos já assegurados por norma pretérita, deve operar em prol da segurança jurídica, integrando-se, de modo inafastavelmente sistêmico, com a ordem jurídica vigente, sendo-lhe vedada a aplicação isolada.

A propósito, o próprio art. 106, I, do CTN dispõe que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, ressalvados os consectários punitivos por eventual infração ao dispositivo ora aclarado.

Aliás, à guisa de memorização, para concursos públicos, seguem algumas assertivas capciosas sobre o tema. Procure memorizá-las, considerando-as como **corretas**:

1. A lei interpretativa é retroativa, detendo vigência retrospectiva.
2. A lei modificativa não é retroativa, detendo vigência prospectiva.

Ou, ainda:
3. A lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito sempre que seja expressamente interpretativa.
4. A lei tributária não se aplica a ato ou fato pretérito sempre que não seja expressamente interpretativa.
5. A lei tributária não se aplica a ato ou fato pretérito sempre que seja expressamente modificativa.

Vamos, agora, aprofundar a análise da mencionada lex mitior, ou seja, a lei benigna como produtora de efeito jurídico sobre atos pretéritos.

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)
> II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:
> a) quando deixe de defini-lo como infração;
> b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
> c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O supracitado dispositivo, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo, comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato.

Trata-se de comando que se refere às infrações e às penalidades, e não ao tributo em si. O não pagamento do tributo não avoca a aplicação retroativa do art. 106 do CTN, caso sobrevenha, v.g., uma norma isentiva da exação tributária.

Parece-nos que houve certa redundância na definição das alíneas a e b, inseridas no inciso II, pois seus conteúdos são quase idênticos. Na verdade, como é óbvio, tanto faz se a conduta não mais é tida como infração ou se a conduta não mais se opõe a qualquer exigência de ação ou omissão[22]. Não obstante a ociosidade da alínea b, havendo dúvida quanto à aplicação, deve prevalecer a alínea "a", mais abrangente quanto à proteção desonerativa[23].

A alínea "c", por sua vez, contempla, em sua essência, o Princípio da Benignidade.

Assim, uma lei contemporânea do lançamento poderá elidir os efeitos da lei vigente na época do fato gerador, caso esta, em tempos remotos, estabeleça um percentual de multa superior ao previsto naquela, em tempos recentes. É a aplicação da lex melius, lex mitior[24] ou retroatio in melius, na seara da tributabilidade.

Em termos conclusivos, a norma nova e mais benéfica retroage, salvo se a multa já tiver sido recolhida. Aqui se dá o mesmo fenômeno da órbita penal. Não seria possível retroagir se o recolhimento já fora realizado, assim como não se poderia retroceder se a pena já tivera sido cumprida.

O inciso II destaca uma condição inafastável à aplicação dos efeitos pretéritos à lex mitior: desde que o ato não esteja definitivamente julgado.

Assim, a lei mais benigna, quanto às infrações, desencadeará uma retroprojeção apenas quanto aos atos não definitivamente julgados, isto é, não definitivamente decididos na órbita administrativa e na judicial. Observe o entendimento no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. MULTA. REDUÇÃO. LEI MAIS BENIGNA. A expressão "ato não definitivamente julgado", constante do artigo 106, II, "c", alcança o âmbito administrativo e também o judicial; constitui, portanto, ato não definitivamente julgado o lançamento fiscal impugnado por meio de embargos do devedor em execução fiscal. Recurso especial não conhecido. (REsp 187.051/SP, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 15-10-1998) (Grifo nosso)

Ainda, em acórdão mais recente:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENIGNA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, estabelece que a lei nova mais benéfica ao contribuinte aplica-se ao fato pretérito, razão por que correta a redução da multa nos casos como os da espécie, em que a execução fiscal não foi definitivamente julgada. O referido artigo não especifica a esfera de incidência da retroatividade da lei mais benigna, o que enseja a aplicação do mesmo, tanto no âmbito administrativo como no judicial. Recurso especial provido. (REsp 295.762/RS, 2ª T., rel. Min. Franciulli Netto, j. 05-08-2004) (Grifo nosso)

Nesse compasso, se já existe uma decisão transitada em julgado na órbita judicial, ainda que sobrevenha lei que preveja multa mais benéfica, não haverá a possibilidade de retroação.

Impende destacar, ademais, que a aplicação retroativa da lei mais benéfica, quanto à multa, ocorrerá até mesmo em fase de execução fiscal. De fato, na execução fiscal, as decisões finais correspondem às fases de arrematação, da adjudicação ou remição, ainda não oportunizadas, ou, de outra feita, com a extinção do processo, nos termos do art. 794, CPC. Torna-se irrelevante se já houve ou não a apresentação dos embargos do devedor ou se estes já foram ou não julgados.

Por derradeiro, frise-se que o postulado da irretroatividade tributária, com respaldo constitucional, encontra amparo no art. 144, caput, do CTN, cujo teor segue abaixo:

> Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Entretanto, a lei nova que regula formalidades ou aspectos formais, isto é, inábil a alterar, criar ou extinguir direitos materiais (definição de sujeito passivo, de hipótese de incidência, do valor da dívida etc.), deverá ser aplicada **retroativamente**, afastando-se o teor do dispositivo ora mencionado. Assim, os aspectos formais ou procedimentais que cercam o lançamento – competência ou poderes de investigação da autoridade fiscal, por

exemplo – não influem a ponto de afastarem a lei vigente na época do lançamento. Veja o § 1º do art. 144 do CTN:

> Art. 144. (...)
>
> § 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Assim, podemos identificar no comando as seguintes hipóteses de retroação da norma, com utilização da lei vigente à época do lançamento:

a) Legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização;
b) Legislação que amplie os poderes de investigação das autoridades administrativas;
c) Legislação que outorgue ao crédito maiores privilégios ou garantias.

Ademais, o § 2º do art. 144 anuncia disposição que, à semelhança do parágrafo anterior, afasta a aplicação do caput do dispositivo em tela.

Trata-se da situação adstrita aos tributos lançados por período certo de tempo ou com fatos geradores periódicos (IPTU, IPVA, ITR). Nesses tributos, a lei pode, valendo-se de ficção jurídica, definir um específico momento de acontecimento do fato gerador. Assim sendo, a legislação aplicável será aquela vigente na data predeterminada, e não conforme a regra inserta na máxima “a lei do momento do fato gerador”. Exemplo: lei municipal que define o fato gerador do IPTU para 1º de janeiro de cada ano (aplicar-se-á a lei vigente em 1º de janeiro). É o que preconiza o § 2º do art. 144 do CTN:

> Art. 144. (...)
>
> § 2º. O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

3 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O estudo da interpretação da legislação tributária desdobra-se nos arts. 107 a 112 do CTN.

A interpretação da lei é o trabalho investigativo que procura traduzir seu pensamento, sua dicção e seu sentido. É o ato intelectual de **decifrar o pensamento do legislador**, perquirindo a razão que animou suas ideias quando confeccionou aquele instrumento normativo. É mecanismo de tradução da mens legislatoris em palavras conclusivas de um raciocínio querido e, agora, a decifrar. Assim, interpretar a lei é compreendê-la diante da pletora de significações possíveis que pressupõe, determinando, com exatidão, seu verdadeiro desígnio, ao demarcar os casos todos a que se estende sua aplicação.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *“A integração da legislação tributária importa no trabalho intelectual que consiste em identificar o sentido e alcance da norma, em decifrar o pensamento do legislador”.*

Com efeito, “para conhecer, cumprir ou bem aplicar a lei, é preciso captar seu verdadeiro significado e alcance: interpretá-la”[25].

Analisemos o **art. 107 do CTN**:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Segundo o preceptivo, a legislação tributária deverá avocar uma atividade interpretativa calcada nas diretrizes impostas pelo CTN. Nessa medida, se o art. 111, por exemplo, menciona que as causas de exclusão do crédito tributário devem ser "literalmente" interpretadas, é defesa ao hermeneuta a aplicação da interpretação extensiva àquele comando normativo.

Tal comando normativo traz à baila o princípio da exclusividade dos critérios de interpretação, ao representar balizamentos no trabalho hermenêutico, dispostos com privatividade no próprio Código Tributário Nacional.

Apesar disso, pode o intérprete socorrer-se de métodos de interpretação derivados da própria ciência da interpretação, isto é, da hermenêutica, valendo-se de quaisquer processos clarificadores dos institutos jurídicos, desde que não colidam com o Código Tributário Nacional.

Assim, o conhecimento das normas jurídicas deve ser alvo de um sistema interpretativo integrado, capaz de permitir ao exegeta o verdadeiro alcance da norma, em seus sentidos literal, histórico, teleológico e sistemático.

Modernamente, a doutrina entende que o melhor seria a aplicação integrada dos métodos de interpretação, na busca da ratio legis. O ideal na atividade investigativa passa a ser o pluralismo metodológico, sem prevalência de um único método e sem hierarquização entre eles: ora se recorre a um; ora se recorre a outro. Tal equivalência metodológica afasta a aplicação apriorística de qualquer dos processos de interpretação, com a utilização de todos eles, de acordo com os valores envolvidos no caso concreto e inerentes à norma[26]. Assim arremata Ricardo Lobo Torres, ao afirmar que o "fundamental para a interpretação é a norma em sua estrutura, extensão, sentido e conteúdo"[27].

A propósito da expressão **legislação tributária**, constante do art. 107 do CTN, houvemos por bem nesta obra aprofundar a temática, no capítulo anterior, afeto às fontes do Direito Tributário, mormente em razão de sua aproximação com a expressão "lei tributária".

A expressão "legislação tributária", constante também do art. 96 do CTN, designa "lei", no sentido mais lato possível, ou seja, na acepção ampla de "ordenamento jurídico-tributário", abrangendo, semanticamente, as normas legais (lei em sentido formal) e normas infralegais (atos materialmente legislativos). Observe o artigo:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Diante do exposto, a "legislação tributária" aglutina: **(1)** as **fontes formais primárias** (as leis, em sentido amplo, os tratados e convenções internacionais e os decretos) e **(2)** as **fontes formais secundárias** (normas complementares).

Quanto ao conceito de "lei em sentido amplo", podemos citar as leis ordinárias, as leis complementares, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, as

resoluções (do Senado) e os convênios (interestaduais do ICMS), além das emendas à Constituição Federal.

Em outro plano classificatório, dir-se-ia que "legislação tributária" engloba: **(1) os atos normativos primários** (as leis, em sentido amplo, os tratados e convenções internacionais e os convênios do ICMS) e **(2) os atos normativos secundários ou infralegais** (decretos e normas complementares).

Ao longo dos artigos do CTN, será possível encontrar a expressão "legislação tributária"[28] em variadas circunstâncias.

Na interpretação da legislação tributária, deve o exegeta agir com parcimônia, sem desobedecer a postulados norteadores de um trabalho exegético, tais como:

a) se a lei não tratar diferentemente, o intérprete deve evitar qualquer distinção;
b) leis excepcionais e as especiais devem ser interpretadas restritivamente;
c) no texto legal, não se há de descurar do lugar (topografia) no qual está colocado o dispositivo, cuja compreensão é buscada.

3.1 Interpretação e suas classificações

A interpretação de uma lei pode ser realizada de vários modos, conforme se priorize um aspecto em detrimento de outro, como ponto de referência. Com efeito, pode-se interpretar a lei, conforme: **(I) a fonte**, **(II) os meios adequados para sua exegese** e **(III) os resultados da exegese**. Passemos a detalhar:

I. Quanto à fonte da lei, a interpretação pode ser: autêntica, jurisprudencial e **doutrinária.**

Observe o detalhamento:

a) Autêntica ou legal: é o mecanismo de interpretação da lei por intermédio de outra lei. Quando uma nova lei é editada, esclarecendo o teor da lei anterior, diz-se que se tem a interpretação autêntica ou legal. Nessa medida, no processo autêntico de exegese, a fonte é a própria "lei", cabendo a atividade hermenêutica ao Poder Legislativo.

Conquanto se saiba que tal interpretação seja necessária para retirar as obscuridades da norma interpretada, têm-se presenciado certos abusos do Poder Legislativo que, a pretexto de interpretar, perpetra modificações substanciais na lei interpretada. Tal dinâmica veicula insegurança jurídica aos destinatários da norma, além de se mostrar violadora de direitos e garantias. Não se perca de vista que a etiquetagem da lei como "interpretativa" legitima seus efeitos pretéritos conforme o inciso I do art. 106 do CTN. Nessa medida, uma "falsa lei interpretativa", modificando relações jurídicas já consagradas no plano da interpretação, mostra-se assaz danosa à relação de lealdade que deve reger o convívio entre cidadão-contribuinte e Estado-tributante.

Note as elucidativas palavras de Carlos Maximiliano[29]:

> "O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer as leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário) – interpretá-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma interpretação geral".

Roque Antonio Carrazza[30] entende que a lei interpretativa elaborada pelo Poder Legislativo é inconstitucional e se trata de "'desvio de poder' no exercício da função legislativa".

b) Jurisprudencial ou judicial: é o processo de interpretação calcado no posicionamento reiterado dos Tribunais, isto é, na jurisprudência.

Assim, a fonte, nesse caso, é a "jurisprudência". Tal atividade exegética compete aos Tribunais.

c) Doutrinária: é o método interpretativo que se baseia nas conclusões dos estudiosos da disciplina jurídica, sendo um produto da argúcia dos cientistas do Direito ou "juristas", que realizam o trabalho exegético partindo-se dos princípios da Ciência do Direito. A fonte, nesse caso, é a própria "doutrina". A interpretação doutrinária compete aos doutrinadores e estudiosos da matéria.

II. Quanto aos meios adequados para sua exegese, a interpretação pode ser: gramatical, lógica, histórica, teleológica, sistemática e evolutiva.

Antes de detalhar os métodos, observe algumas linhas introdutórias:

Interpretar a lei é revelar o pensamento que anima suas palavras. Portanto, não deve agir o hermeneuta por uma força "centrípeta" (para dentro, com limites) na busca do sentido. O trabalho exegético, visando à dissertação minuciosa do sentido do texto ou palavra, é corolário da "hermenêutica jurídica" (arte de interpretar leis), que representa o corpo de princípios e regras que devem ser utilizados para a interpretação de um texto legal, por meio de métodos clássicos de interpretação.

A interpretação poderá pautar-se em vários métodos adequados ao exercício de descoberta da norma, relevando aspectos de ordem gramatical, de ordem histórica ou mesmo de ordem teleológica.

O intérprete é totalmente livre para utilizá-los, de modo isolado ou global, sucessivo ou simultâneo, sem que possa conferir preeminência a quaisquer dos procedimentos aventados. De modo oposto, no processo de integração da norma, há de haver uma hierarquização nos métodos hermenêuticos empregados, como se estudará oportunamente.

Passemos, agora, à análise dos meios adequados de interpretação:

a) Gramatical: o processo gramatical de interpretação pode ser igualmente denominado de método lógico-gramatical, filológico ou léxico.

Pauta-se na interpretação "conforme o texto" em estudo, analisando-se "apenas o que está escrito". É um método restritivo, i.e., mecanismo que se limita aos dizeres contidos na norma, para que não se alcancem situações extrínsecas. Visa compatibilizar a letra com o espírito da lei, por meio de regras de linguística, pontuação, vírgulas ou etimologia, considerando o entendimento vernacular e a literalidade, a construção gramatical e o significado semântico do vocábulo.

O método gramatical por si só não é suficiente para uma interpretação jurídica a contento, porquanto "não se pode negar a valia que tem o significado das palavras na interpretação das leis, mas é evidente que não basta esse recurso para que o intérprete possa esclarecer com segurança o verdadeiro sentido e o alcance exato da regra jurídica. Existem palavras com mais de um significado, todos absolutamente corretos do ponto de

vista linguístico. Existem palavras cujo significado técnico é inteiramente diverso do significado vulgar, e não se pode, aprioristicamente, afirmar que uma ou outra palavra tenha sido usada neste ou naquele sentido"[31].

Ruy Barbosa Nogueira[32] destaca que, "a interpretação gramatical dentro do Direito é assim chamada, brevitatis causa, porque na verdade, no campo jurídico, ela contém um plus, tem de ser uma interpretação jurídico-gramatical, para ser válida".

b) Lógica: funda-se na interpretação "conforme o contexto", analisando, de modo extrínseco, "o que se quis dizer", e não o "o que está dito". Procura-se o sentido lógico do texto, para se evitarem incoerências, contradições, tentando-se harmonizar entre si todas as disposições da lei. É o método que objetiva descobrir o pensamento e o sentido da lei, aplicando-se princípios científicos da lógica.

c) Histórica: é o mecanismo de detecção das circunstâncias eventuais e contingentes que motivaram a edição da lei, sua razão de nascer e de ser. Assim, por meio de um trabalho de reconstituição do conteúdo original da norma, garimpam-se os documentos atinentes à elaboração da lei.

d) Teleológica: trata-se de processo investigativo que prima pela busca da finalidade da norma, concentrando-se no resultado colimado pela lei. "No campo tributário consiste em captar a função ou finalidade da cada disposição legal dentro da estrutura da ordem jurídico-tributária e sua harmonia ou conexão com as demais partes da ordem jurídica"[33].

e) Sistemática: o processo sistemático de interpretação pode ser igualmente denominado de lógico-sistemático ou sistêmico.

Por esse método, procede-se à comparação da lei interpretada com outras leis e com o ordenamento jurídico, como um todo, para que a eles harmonicamente se ajustem. Em verdade, considera-se o sistema jurídico como um plexo harmônico de normas, cabendo ao hermeneuta a atividade interpretativa com lastro em metodologia pluralista, na delimitação do contexto vário dos preceitos jurídicos inseridos neste conjunto orgânico.

Essa análise sistêmica do objeto jurídico investigável teria a função de introduzir a norma no "contexto significativo da lei", segundo Karl Larenz[34]. De fato, conforme preleciona Ruy Barbosa Nogueira[35], "o direito não é escrito apenas por meio de textos mas também de contextos, ou textos interligados, compondo uma estrutura ou sistema de normas gerais, especiais e específicas".

f) Evolutiva: trata-se de método próprio para exegese das normas constitucionais. Sua definição liga-se à sistemática informal de reforma do texto constitucional, conforme se depreende das preciosas lições de Luís Roberto Barroso[36], citado por Regina Helena Costa: "atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação de seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes".

III. Quanto aos resultados da exegese, a interpretação pode ser: declarativa, extensiva ou restritiva.

a) Declarativa: por esse processo interpretativo, procura-se, tão somente, "declarar" o pensamento do legislador.

b) Extensiva: também conhecida por interpretação ampliativa, busca ampliar o

sentido do texto para abranger hipóteses semelhantes. Por meio desse processo exegético, almeja-se alcançar a ratio legis, ou seja, o sentido veraz da norma, incluindo hipóteses em seu campo de incidência. Pelo mecanismo ampliativo, deve o exegeta proceder a uma análise latitudinária da norma interpretada.

c) Restritiva: também intitulada interpretação literal, contrapõe-se à interpretação ampliativa (ou extensiva), anteriormente estudada. Por esse método, a incidência da lei não poderá ir "além" da fórmula ou hipótese expressas em seu texto, ficando afastados os critérios de integração da norma, previstos no art. 108 do CTN. Em outras palavras, onde exsurge a interpretação literal, sucumbe a interpretação extensiva. A interpretação literal tem respaldo no art. 111 do CTN, cujo aprofundamento será feito um pouco adiante neste capítulo.

3.2 Utilização de princípios gerais do Direito Privado

Como é sabido e consabido, o Direito é uno. Nenhuma disciplina do Direito é inteiramente autônoma, desvinculada das demais.

É corriqueira a utilização de conceitos do Direito Civil na seara tributária, tais como encontramos no CTN: obrigação (art. 113); bem imóvel (art. 130); pagamento (art. 157 e seguintes); compensação (art. 170), transação (art. 171); remissão (art. 172) etc.

É igualmente comum a utilização pela lei tributária de tais conceitos sem os explicar ou os definir. É que o conceito deve ser buscado em seu nascedouro, isto é, no Direito Privado, valendo-se de uma interpretação "sistemática", cuja definição se pôde apreender no tópico precedente.

Tal utilização sistêmica de conceitos é tratada no **art. 109 do CTN**. Observe-o:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"Na hipótese de a lei tributária mencionar instituto de direito privado, o intérprete deve utilizar os princípios gerais de direito privado para melhor compreendê-lo, vale dizer, para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, e não para definição dos respectivos efeitos tributários".*

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Com efeito, os elementos do direito privado podem ocorrer na seara tributária, no entanto, o intérprete, no trabalho de bem entendê-los quando incorporados no plexo de normas atinentes ao Direito Tributário, há de ingressar na seara jurídica privatística e de lá extrair a concepção originária. Ainda que de lá provenham, tal imigração não os descaracteriza na essência, uma vez que continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro direito privado.

Exemplificando: se o Direito Privado adota o nome "compra e venda" para definir a

transferência da propriedade de uma coisa, de uma pessoa para outra, mediante um certo preço em dinheiro (art. 481 do Código Civil; Lei n. 10.406/2002), a lei fiscal pode adotar a nomenclatura originária, sem, no entanto, poder alterar o instituto da "compra e venda" para a demarcação de efeitos tributários.

É que o art. 109, em sua parte final, traz expressiva ressalva. Reveja o preceptivo:

> Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal de Natal/RN, em 2001: *"Os princípios gerais de Direito Privado podem ser utilizados para definição dos efeitos tributários dos institutos e conceitos dessa área jurídica".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Gestão Corporativa (Advogado) da Hemobrás, em 13-12-2008: *"Os princípios gerais de direito privado são utilizados para a definição do alcance dos efeitos tributários dos seus institutos".*

Em homenagem à clareza, pedimos vênia para reescrever o dispositivo de uma forma que reputamos mais didaticamente apreensível:

> Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas do **próprio direito privado**, mas não para definição dos **efeitos tributários com eles relacionados**.

O dispositivo traz a lume o perfeito relacionamento entre o Direito Tributário e o Direito Privado (Civil e Comercial), mostrando ser viável a comunicabilidade e o diálogo de seus princípios.

Quer-se dizer que os atos jurídicos praticados pelo contribuinte e referentes a institutos do direito privado, v.g., uma doação de bens (campo de incidência do ITCMD), serão conceituados de modo natural pela ciência privatística.

No entanto, pode ocorrer que o contribuinte, em vez de doar, proceda a uma compra e venda por valor irrisório, a fim de se submeter, ardilosamente, ao pagamento do ITBI, e não do ITCMD, geralmente mais gravoso que o primeiro.

Assim, os princípios relacionados com o instituto da venda e compra devem ofertar ao aplicador da lei subsídios dogmáticos, porém os efeitos tributários relacionados com o próprio instituto serão decorrentes da lei tributária. Ainda que se tenha querido uma venda e compra, pode ser que ocorra a tributação pela doação. E é exatamente isso que deve acontecer. A fiscalização não pode se submeter ao rigor conceitual do postulado oriundo do Direito Civil – a venda e compra –, devendo exigir o ITCMD, caso logre provar que se tratou de negócio fraudulento.

Neste caso, evidencia-se a utilização de estratagema para se furtar da tributação devida (ITCMD), não podendo passar ao largo dos "efeitos tributários", costeando-os pela via da ilicitude. Valendo-se da denominada "simulação", este contribuinte dissimulou negócio por meio do que se costuma chamar **abuso de forma jurídica**. Como se viu, doou-se um bem, todavia se simulou uma compra e venda por valor irrisório.

O "abuso de forma jurídica" liga-se ao conceito de evasão fiscal – mecanismo ilícito por meio do qual se esconde o fato gerador ou lhe confere uma aparência de fato não tributado ou tributado de forma mais amena. Dá-se quando o contribuinte se vale de

forma jurídica atípica para ocultar a exata essência econômica do ato que pratica. Assim, a evasão presume a ocorrência do fato gerador, que se apresenta "camuflado". Em geral, tal ilicitude se processa **após** a ocorrência do fato imponível.

Nessa toada, insta mencionar o **parágrafo único do art. 116**, inserido com a LC n. 104/2001, que retrata a chamada "norma geral antielisiva":

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (CONUPE), para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".*

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)
Parágrafo único. A **autoridade administrativa** poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Grifo nosso)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Analista Superior II (Advogado) da Infraero, em junho de 2009: *"Apenas a autoridade judiciária poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária".*

A bem da verdade, a norma trazida pela LC n. 104/2001 ao CTN trata de medida legal antievasiva, e não "antielisiva". Com efeito, o parágrafo único do art. 116 do CTN traduz caso de simulação relativa (dissimulação), cabendo ao Estado o ônus da prova, porquanto, apesar de o lançamento fruir presunção de legitimidade, não pode estar estreme de motivação e dos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ad argumentandum, diz-se que o CTN já contempla uma "norma geral antievasiva" (ou antissimulação), conforme se nota no art. 149, VII:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)
VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Acerca do tema, a FGV Projetos elaborou um teste dotado de expressiva informatividade, cuja alternativa **correta** reputamos pertinente reproduzir:

"A LC n. 104/01 inseriu o parágrafo único ao art. 116 do CTN, tendo por objetivo restringir a prática do planejamento tributário, ainda que este fosse conduzido mediante o uso de estruturas e procedimentos perfeitamente lícitos – a chamada 'elisão tributária'. A redação do referido dispositivo gerou grande polêmica ao condicionar a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte à hipótese de 'dissimulação', pois, para parte expressiva da doutrina jurídica, dissimulação é forma de 'simulação relativa', figura que se relaciona com a chamada evasão tributária (ilícita), e não com a elisão. Na tentativa de regulamentar a aplicação da cláusula antielisiva (pretensamente contida no parágrafo único do art. 116 do CTN), foi editada a Medida Provisória n. 66, que acabou, nesta parte, não sendo convertida em lei (Lei n. 10.637). A esse respeito, é possível afirmar que em decorrência da não conversão da MP n. 66 em lei e, consequentemente, da não regulamentação do parágrafo primeiro do artigo 116 do CTN, a autoridade administrativa somente poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, para então requalificá-los, quando houver algum tipo de desvio,

como, por exemplo, simulação, abuso de direito e abuso de forma".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009.

Passemos, então, aos conceitos de elisão e evasão fiscal:

A **elisão fiscal** corresponde à prática de atos lícitos, anteriores à incidência tributária, de modo a se obter legítima economia de tributos. Pela elisão fiscal, impede-se a ocorrência do fato gerador, ou por exclusão do contribuinte do âmbito de abrangência da norma, ou, simplesmente, pela redução do montante tributário a pagar. Refere-se à intitulada economia do imposto ou ao planejamento tributário, como condutas lícitas que se processam, em geral, antes da ocorrência do fato gerador.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação de Amparo e Desenvolvimento da Pesquisa (FADESP/UFPA), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Xinguara/PA, em 2009: *"Ato lícito praticado pelo agente passivo da obrigação tributária, portanto em conformidade com a legislação vigente, precedente a ocorrência do fato gerador é a 'Elisão Fiscal'"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: *"Tem-se a 'elisão fiscal' quando o contribuinte utiliza-se de meios ilícitos para fugir da tributação"*.

Veja que o critério temporal tem sido utilizado para demarcar a zona fronteiriça entre elisão e evasão. Nesse passo, se o sujeito passivo age em conformidade com o Direito Positivo antes da ocorrência do fato imponível, sua conduta é incensurável. Tudo está a depender da "anterioridade da ação ou omissão do sujeito passivo em relação à ocorrência do fato gerador e na perfeita juridicidade do seu ato ou omissão"[37].

A **evasão fiscal** constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência da norma tributária, na qual se utilizam formas ilícitas **(fraude, sonegação e simulação)** para se furtar ao pagamento de tributos.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008: *"Ocorre 'fraude' na utilização de expediente ardiloso para pagar menos ou, em alguns casos, para pagar mais tributo que o realmente devido"*.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008: *"A 'sonegação fiscal' e a 'fraude' são expedientes ilícitos que caracterizam a 'evasão fiscal'"*.

Exsurgem dois critérios burilados na doutrina para se estabelecer a diferenciação dos institutos, quais sejam:

a) **Critério cronológico ou temporal:** enquanto a elisão ocorre sempre antes da realização do fato gerador da norma de incidência tributária, a evasão, por sua vez, dá-se, concomitantemente, com a ocorrência do fato gerador, ou após esta;

b) **Licitude dos meios utilizados:** enquanto na elisão se utilizam meios sempre lícitos, não vedados por lei, na evasão há o emprego de meios ilícitos, como a

fraude, a sonegação e a simulação. Daí se falar que tal critério deverá dimensionar a adequação do ato praticado pelo contribuinte com o ordenamento jurídico vigente.

Como se pode notar, é cabível ao Fisco aferir a forma jurídica utilizada – até porque não é vinculante –, contrapondo-a com a essência econômica do ato (art. 109, parte final, CTN). **A eventual discrepância permite à autoridade administrativa desconsiderar o ato ou o negócio jurídico.**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A respeito das regras definidoras sobre o fato gerador, segundo o CTN, é possível afirmar que a autoridade administrativa não poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária enquanto não houver decisão judicial transitada em julgado".*

De fato, a norma geral antievasão exterioriza uma imposição de limites ao planejamento tributário, ao se atribuir à autoridade administrativa lançadora do tributo o poder subjetivo de proceder à análise de atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, dos quais resultem a exclusão ou a redução de tributos, podendo vir a desconsiderá-los, se necessário for.

Por outro lado, ao Fisco não se permite desconsiderar negócios jurídicos lícitos praticados pelos contribuintes, que não materializam o fato gerador dos tributos abstratamente descrito nas normas tributárias.

Por fim, registre-se que a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN somente terá vigência plena quando entrar em vigor a **lei ordinária** a que se refere. Sabe-se que o dispositivo tem sua aplicação dependente da edição dessa lei ordinária, que deverá disciplinar os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A Lei Complementar desempenha papel de grande relevância em matéria tributária. Conforme se infere do artigo 146 da CF, cabe à lei complementar regulamentar a denominada "cláusula geral antielisiva" inserida no CTN (parágrafo único do artigo 116)".*

Em 2006, a Fundação Carlos Chagas, em prova realizada para o cargo de Agente Fiscal de Rendas, solicitou o tema em item de questão considerada **correta**, que adiante reproduzimos, por entendê-la pertinente:

> "D. Pereira, AFR, tendo verificado que o contribuinte sob fiscalização dissimulou a prática de serviços de comunicação tributáveis pelo ICMS, por tê-los oferecido e contratado com seus clientes sob a forma jurídica de 'contrato de aluguel', deverá desconsiderar o negócio jurídico praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo e lançar o imposto de ofício com a imposição da penalidade devida".

Frise-se que a **Banca** considerou a alternativa **correta**, prescindindo-se da necessidade da lei ordinária, que ainda não foi editada e da qual depende a produção de efeitos da norma geral antielisão.

> Em agosto de 2009, a FCC, no mesmo concurso para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do

Estado de São Paulo, voltou a solicitar o tema, considerando **CORRETA** a seguinte assertiva: *"O fisco paulista considerou como operações dissimuladas o fato de uma grande rede de supermercados criar sete estabelecimentos de pequeno porte, pretendendo beneficiar-se do regime especial do Simples Paulista, pagando ICMS com alíquota reduzida. Neste caso, com base no CTN, é possível afirmar que a autoridade fazendária poderá desconsiderar o fracionamento da empresa, de acordo com os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, eis que praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária".*

Vamos iniciar, agora, o estudo do art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (Grifo nosso)

O artigo reflete a obediência que deve ter o intérprete à hierarquia das leis. Não compete ao legislador ordinário modificar o conceito trazido pela Constituição.

Se a Lei Maior menciona "mercadoria", ao definir a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Empresarial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir-lhe alterar a própria Constituição Federal, mudando as competências tributárias ali definidas.

Portanto, a atividade adaptadora do intérprete mostra-se demasiadamente reduzida, caso haja disciplinamento do instituto no Direito Privado. Não o pode a lei, nem, muito menos, o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito Privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei.

Posto isso, o artigo em comento mostra o relacionamento entre três "entes":

Lei do Direito Privado **(I)** versus Constituição Federal **(II)** versus Legislação Tributária **(III)**

Se a Constituição Federal **(II)** adota conceito do Direito Privado **(I)**, pauta-se na crença de que o conceito originário deva ser utilizado com fidelidade à sua origem, não podendo a lei tributária **(III)**, ao exercer a competência, redefinir, a seu bel-prazer, aquele determinado instituto.

Exemplificando:

a) se a legislação do IPTU (III) determinasse que "veículos" também são bens imóveis (I), estar-se-ia invadindo a competência do IPVA (II), cuja delimitação vem expressa no art. 155, III, da CF;

b) se a legislação do ICMS (III) determinasse que "bens imóveis" (I) também são "mercadorias" (I), estar-se-ia invadindo a competência do ITBI (II), por exemplo, cuja delimitação vem expressa no art. 156, II, da CF.

3.3 Interpretação econômica

De acordo com a denominada interpretação econômica, admitida por alguns juristas no Brasil, influenciados por doutrinadores alemães, deve o intérprete considerar, "acima de tudo, os efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas em questão[38]". Isso porque "na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente[39]", que

deve pautar o "significado da norma"[40].

Segundo Hugo de Brito Machado[41], "não há dúvida de que o tributo é uma realidade econômica. A relação tributária é de conteúdo econômico inesgotável. Não se pode, entretanto, afastar os métodos de interpretação e os meios de integração, buscando o sentido da regra jurídica apenas por meio da aplicação do método exegético de interpretação econômica, tendo em vista, tão somente, os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. Tal atitude implicaria negar o Direito, afetando a segurança que este empresta às relações humanas na sociedade".

É fato que o paradigma econômico da relação de tributação é indispensável ao exegeta, porquanto integra o próprio conteúdo da norma, associando-se, no plano teleológico, ao seu desiderato. Todavia, não se trata de critério exclusivo de interpretação. Recorde-se que, entre os modos de interpretação, estudou-se o "teleológico", que justifica o que se tem denominado interpretação econômica.

Historicamente, a interpretação econômica deriva do método teleológico de interpretação, disseminado na Europa entre a Primeira Guerra Mundial (1919) e a queda do Muro de Berlim (1989), no contexto da "jurisprudência dos interesses", abaixo detalhado.

Hoje, a doutrina pluralista vem deixando claro que a interpretação teleológica ou da interpretação econômica (ou "consideração econômica", para os alemães) não vive só da consideração da finalidade.

O finalismo pressupõe o sistema, pois os valores jurídicos, os princípios, tudo se organiza em torno de um sistema. Essa depuração metodológica, em tema de interpretação do Direito Tributário, resultou em grande parte da influência da obra do notável alemão Karl Larenz – "Methodenlehre der Rechtswissenschaft, Berlin: Springer-Verlag, 1983" –, que lançou as bases de um processo hermenêutico calcado na "jurisprudência dos valores", em que há o equilíbrio dos princípios do Direito Privado e do Direito Tributário, o combate à elisão fiscal com cláusulas antielisivas capazes de deter o abuso de forma e a busca da aproximação da ideia de Direito e Moral, a partir do resgate de princípios de justiça. Ressalte-se que esse movimento da ciência hermenêutica, conhecido como "jurisprudência dos valores", difundido na Alemanha a partir da década de 80, tem sido reproduzido no Brasil pelas lições de Ricardo Lobo Torres[42], Ricardo Lodi Ribeiro e outros.

O legislador brasileiro ratificou os efeitos da teoria da prevalência econômica consagrada no Código Alemão, mas se manteve atento às inúmeras consequências dela extraídas. Nesse passo, opôs sérias restrições à sua admissibilidade.

A autoridade fiscal só poderá chamar de compra e venda um negócio jurídico de outra natureza e de doação um contrato igualmente exótico, exigindo-se o correspondente tributo, se entender estar presente o objetivo de "dissimulação", sob pena de esvaziar-se a técnica de interpretação com medida desarrazoada de "flexibilização". Tal interpretação deve, justificadamente, superar a legalidade e a liturgia das formas para atingir o objetivo ardiloso do particular, sem que a atitude resvale para o mero palpite fiscal, violador da tipicidade fechada.

3.4 Interpretação literal

O **art. 111 do CTN** indica os dispositivos que devem ser interpretados de forma literal, excluindo-se as demais formas de interpretação:

> **Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:**
>
> **I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007: *"Consideradas as regras que disciplinam a interpretação e integração da legislação tributária previstas no CTN, é possível afirmar que se interpreta literalmente a legislação tributária que dispõe sobre suspensão ou exclusão de crédito".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Recife/PE, em 13-07-2003; **(II)** pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007; e **(III)** IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

> **II – outorga de isenção;**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/SC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em agosto de 2007: *"Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"Ao estabelecer os critérios de interpretação e integração das normas tributárias, o CTN dispensa a interpretação literal, nos casos de outorga de isenção".*

> III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (Grifo nosso)

A interpretação literal nos remete à aplicação do método "restritivo" de interpretação, estudado pouco antes. Repise-se que tal método exegético **se contrapõe à interpretação ampliativa**, não podendo a incidência da lei ir "além" da fórmula ou hipótese expressas em seu texto. Por essa razão, derrogam-se, na interpretação restritiva, os critérios de integração da norma, isto é, não se aplicam os meios integrativos às hipóteses previstas no art. 111 do CTN.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007: *"Interpreta-se extensivamente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção".*

Vale dizer que a interpretação literal, homenageando a segurança jurídica, corrobora o postulado da legalidade tributária, em toda a sua extensão.

Impende destacar o entendimento do ilustre jurista Celso Ribeiro Bastos[43], ad litteram:

> "(...) a interpretação literal tende a ser mais restritiva na medida em que exige do intérprete que se mantenha atrelado a expressões contidas nas palavras das leis. Mas aqui há a observar-se o seguinte: a interpretação jurídica não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar".

O STJ já se manifestou quanto ao dispositivo ora estudado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CÂMBIO NAS IMPORTAÇÕES. DECRETO-LEI N. 2.434, DE 19 DE MAIO DE 1988, ARTIGO. 6. A isenção tributária, como o poder de tributar, decorre do jus imperii estatal. Desde que observadas as regras pertinentes da Constituição Federal, pode a lei estabelecer critérios para o auferimento da isenção, como no caso in judicio. O real escopo do artigo 111 do CTN não é o de impor a interpretação apenas literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma isentiva. Recurso provido, por unanimidade. (Resp 14.400/SP, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 20-11-1991) (Grifo nosso)

Retomando a análise, de acordo com o art. 111 do CTN:

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Gestão Corporativa (Advogado) da Hemobrás, em 13-12-2008: *"Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009; **(II)** NCE/UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José-SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007: *"De conformidade com o explicitado pelo CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I. suspensão ou exclusão do crédito tributário; II. outorga de isenção; III. dispensa do cumprimento de obrigação tributária principal".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"Nos termos do CTN, fixado no artigo 111, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre dispensa do cumprimento da obrigação principal e acessória".*

O que se nota é que tal artigo disciplina hipóteses de "exceção", devendo sua interpretação ser literal. Na verdade, consagra um postulado que emana efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, "o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei".

Com efeito, a regra não é o descumprimento de obrigações acessórias, nem a isenção concedida, por fim, nem a exclusão ou suspensão do crédito tributário, mas, respectivamente, o cumprimento de obrigações, o pagamento do tributo e a extinção do crédito, mediante pagamento ou outra modalidade extintiva.

Assim, o direito excepcional deve ser interpretado literalmente, razão pela qual se impõe o artigo ora em estudo. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual "a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente". Quer-se dizer que, no caso de uma isenção, por exemplo, não fica o sujeito passivo desobrigado de cumprir as obrigações

acessórias, porquanto seu descumprimento depende de interpretação literal.

Tanto nos casos de suspensão (v.g., moratória ou **parcelamento**) ou de exclusão (e.g., anistia ou isenção) do crédito tributário, é comum o emprego da interpretação literal. Exemplificativamente, a concessão de isenção tributária a taxistas é restrita a esses beneficiários da regra isentante, e não se poderia estender a outros tipos de motoristas, uma vez que a lei só se referiu literalmente àqueles.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Esta-duais/MT, em 1º-06-2008: *"Nos termos do CTN, fixado no artigo 111, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre parcelamento do crédito tributário".*

A isenção nada mais é que uma forma de exclusão do crédito tributário (art. 175, I, do CTN), de sorte que o inciso II do mencionado art. 111 parece-nos redundante quando remete ao teor já consagrado no inciso I.

É também recomendada a interpretação literal à lei que dispensa obrigações acessórias (art. 111, III, do CTN). Por exemplo, se a lei dispensa a escrituração dos **"livros de entradas e de saídas de mercadorias"**, não mencionando, expressamente, a dispensa de outro livro fiscal, tal desobrigação é literalmente restrita àquele livro, não se estendendo a qualquer outro, mesmo que a dispensa de um representasse dificuldade na escrituração do outro.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"Deve ser interpretada literalmente a lei estadual que disponha sobre a dispensa do cumprimento de escrituração de livros fiscais por certas sociedades empresárias".*

3.5 Interpretação benigna

O **art. 112 do CTN** preconiza a aplicação na seara do Direito Tributário de um preceito tipicamente penal (in dubio pro reo), que se pauta na "presunção de inocência".

O postulado ganha o nome de "retroatividade benigna", referindo-se à "dúvida" – nunca "ignorância ou desconhecimento" – quanto à lei, ao fato, ou ao seu autor, cabendo, dessarte, a interpretação mais favorável. Portanto, na eventualidade de os textos legais não serem claros e incontroversos sobre a interpretação da lei punitiva, o aplicador (fiscal ou juiz) **deve preferir a posição mais favorável ao contribuinte** àquela que lhe é mais gravosa.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal de Natal/RN, em 2001: *"Deve ser interpretada de maneira mais favorável ao FISCO a lei tributária que defina infrações e comine penalidades".*

Observe o dispositivo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado do BNDS, em 19-07-2008: *"De acordo com os critérios de interpretação e integração da legislação tributária, previstos no CTN, a lei tributária que define infrações interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato".*
> **Observação:** item semelhante foi solicitado em **(I)** prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007; e **(II)** prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Advogado da CETESB, em 28-09-2008.

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
IV – à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"A lei tributária que define infrações interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, havendo dúvida quanto à natureza da penalidade ou graduação aplicável".*

Para Ruy Barbosa Nogueira[44], "a equanimidade destas disposições está de acordo com princípios modernos de que a dúvida afasta o agravo. São princípios de respeito ao ser humano".

Diante da mínima dúvida sobre as hipóteses citadas no artigo, não se deve aplicar a sanção, ou será recomendável a coerção mais branda possível.

A interpretação mais favorável só deve ser aplicada quando tratar de norma punitiva, devendo ser afastada quando se tratar de outros tipos de normas. Neste sentido já decidiu o STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL (...) 3. Em matéria de juros, não se aplica a legislação mais benéfica ao contribuinte porque não estão em discussão as hipóteses do art. 112 do CTN. (...) (Resp 294.740/SC, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 09-04-2002) (Grifo nosso)

4 INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

É sabido que o intérprete não cria, não inova, restringindo-se a clarificar o mandamento normativo. Todavia, sói lhe ocorrerem casos concretos para os quais não existe regra jurídica prevista, obrigando-o a preencher o campo lacunoso. Para tal intento, deverá valer-se o exegeta dos meios de "integração" da norma.

A **integração** se situa dentro da **interpretação**. É a segunda fase do processo interpretativo. O intérprete tratará, desde logo, de encontrar o significado do comando; porém, não podendo encontrá-lo de plano, pela existência de lacuna, exercitará, então, as formas previstas de integração. Na impossibilidade de ser interpretada a norma tributária, recorre-se à integração do direito. Portanto, o CTN não admite que, diante da lei omissa, o juiz declare simplesmente que "o autor é carecedor do direito". Mesmo diante da lacuna da lei, o CTN determina que o juiz julgue o pedido com base nos recursos de integração, admitidos pelo Direito. Seja como for, o certo é que o nosso Direito Positivo acolheu a "Teoria das Lacunas". O art. 4º da nossa Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro autoriza expressamente o recurso à integração, seguido, no mesmo diapasão, do art. 126 do CPC, consoante os dizeres elucidativos a seguir:

Art. 4º da LINDB: Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito.

Art. 126. O juiz não se exime de sentenciar ou despachar, alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide, caber-lhe-á aplicar as normas legais, não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.

Sabe-se que a interpretação é tarefa de caráter declaratório, emanando do que já existe, enquanto a integração é mecanismo autointegrativo do Direito, no sentido de que não parte de uma lei aplicável ao caso, porque essa não existe, mas procura norma que regule caso similar ao não contemplado, sem, contudo, criar direito.

Integrar a norma no sistema jurídico significa inseri-la, ativamente, no ordenamento vigente, ou seja, torná-la parte do sistema normativo, para que suas regras tenham eficácia sistemática na incidência sobre os fatos. O CTN, neste sentido, dispõe as formas de integração em matéria tributária:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007: *"O art. 107 do CTN determina que a legislação tributária seja interpretada em conformidade com o disposto no Capítulo IV do Título I do Livro Segundo. Por sua vez, o art. 108 desse mesmo Código estabelece que, na ausência de legislação tributária expressa, a integração da legislação tributária se fará com observância de uma determinada ordem, a saber: I – a analogia; II – os princípios gerais de direito tributário; III – os princípios gerais de direito público e IV – a equidade"*.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Auditor Jr. da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"O art. 108 do CTN determina que, ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade"*.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Advogado da Empresa Municipal de Transporte e Trânsito de Betim (TRANSBETIM), em 2008: *"Com base no CTN em vigor, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade"*.

I – a analogia;
II – os princípios gerais do Direito Tributário;
III – os princípios gerais de Direito Público;
IV – a equidade

Ruy Barbosa Nogueira[45] leciona com propriedade que "a aplicação por analogia implica a apreciação do estado de fato legal e a comparação ou analogia deste com outro estado de fato concreto".

No ato de distinguir a interpretação da integração, Luciano Amaro preleciona[46]:

"A distinção entre interpretação e integração está, portanto, em que a primeira, se procura identificar o que determinado preceito legal quer dizer, o que supõe, é claro, a existência de uma norma de lei sobre cujo sentido e alcance se possa desenvolver o trabalho do intérprete. Na segunda, após se esgotar o trabalho de interpretação sem que se descubra preceito no qual determinado caso deva subsumir-se, utilizam-se os processos de integração, a fim

de dar solução à espécie".

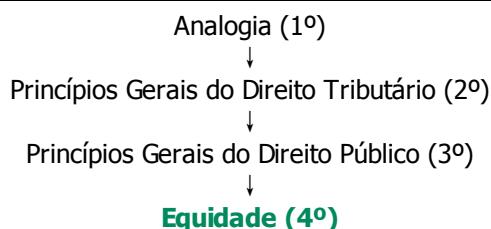
Citando uma vez mais a sábia lição de Ruy Barbosa Nogueira, a distinção também merece ser bem compreendida:

"O sentido jurídico-linguístico de integrar é de completar o todo, de incorporar apenas o complemento que a tentativa de demonstração do todo revela estar faltando e que a 'tensão' de todos os elementos gerais e especiais, lógica, teleológica e sistematicamente reunidos, exige a 'construção' daquele complemento e o integra para completar a configuração. Por isso, a interpretação precede e possibilita ou não a integração"[47].

Importante, todavia, é distinguir a integração mediante processo analógico daquela feita com recurso aos princípios gerais de Direito, como adiante tentaremos demonstrar.

Impõe o **art. 108 do CTN** uma hierarquia, ou seja, uma ordem na utilização dos meios ou instrumentos de integração, que devem ser utilizados, sucessivamente, conforme a ilustração abaixo:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Jurídico do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da Prefeitura de São Carlos/SP, em 2501-2009: *"Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público e a equidade".*

Observação: item idêntico, indicando a cópia literal do art. 108 do CTN, foi solicitado em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008; **(II)** AOCP/Concursos, para o cargo de Advogado da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. (Desenbahia), em 2009; **(III)** Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE (SECITECE), em 2009; **(IV)** e Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007: *"Consideradas as regras que disciplinam a interpretação e integração da legislação tributária previstas no CTN, é possível afirmar que é vedada a equidade na integração da legislação tributária".*

Passemos, agora, à análise dos meios integrativos da lei, por meio da comparação com casos similares ou análogos.

4.1 Analogia

Vale-se o método analógico da semelhança.

No campo do Direito Tributário, haverá tão somente a possibilidade da **analogia in favorem** ou **"analogia no campo do direito tributário formal** ou **procedimental"**, ou seja, jamais em relação aos elementos constitutivos da obrigação tributária, componentes taxativos da lei.

Com efeito, se inexiste regra jurídica expressa para o caso, todavia se encontra, no ordenamento, regra também expressa, pertinente a casos análogos, o meio integrativo a ser usado é a **analogia**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal de Natal/RN, em 2001: *"A ausência de disposição normativa expressa não autoriza o emprego da analogia"*.

Neste sentido, o STF já decidiu:

EMENTA: Havendo regra concessiva da correção monetária para o cargo em que o fisco devolve ao contribuinte a quantia que este depositou para garantir as instâncias administrativas e judicial, justo é que tal norma seja invocada, por analogia (CTN 108, I), para o fim de se conceder a correção monetária quando o fisco devolve o indébito de natureza tributária. (RE 81.412/SP, 1ª T., rel. Min. Antonio Neder, j. 12-02-1980)

Importante mencionar que "a analogia no Direito Tributário deve observar alguns parâmetros importantes: só se utiliza quando insuficiente a expressividade das palavras da lei; é necessário que haja semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação"[48].

4.1.1 Analogia e o princípio da legalidade

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I – a analogia;
(...)
§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (Grifo nosso)

O emprego da analogia não pode resultar na exigência de tributo não previsto em lei, em face da pujança do princípio da legalidade da tributação.

Tem-se, portanto, como **limite à integração analógica**, a proibição de que, do seu emprego, resulte a exigência de tributo não previsto em lei.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Gestão Corporativa (Advogado) da Hemobrás, em 13-122008: "*Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária poderá utilizar a analogia, desde que seu emprego não resulte na exigência de tributo não previsto em lei*".
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007; **(II)** NCE/UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007; **(III)** Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008; **(IV)** FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009.

As penalidades poderiam ser impostas em virtude de analogia?

Entendemos que não, uma vez que a multa é componente adstrito à reserva legal, conforme o art. 97, V, do CTN. Sabe-se que a multa é prestação pecuniária exigida pelo descumprimento de obrigação tributária. Nesse rumo, como se expendeu, a aplicação da analogia em matéria tributária encontra-se no âmbito do denominado Direito Tributário formal ou procedimental, não se referindo a elementos componentes da obrigação tributária.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"Na ausência de disposição legal expressa, um agente público municipal pode empregar a analogia a fim de impor penalidades pecuniárias a contribuintes inadimplentes".*

É interessante observar que o legislador, às vezes, autoriza expressamente o emprego da integração analógica, mesmo em se tratando de definir a hipótese de incidência. Veja-se, por exemplo, o inciso III do art. 1º do Decreto-lei n. 406/68, que considera fato gerador do ICMS "o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares, cafés e estabelecimentos similares" (Grifo nosso). Ou mesmo alguns itens da lista de serviços anexa à recente Lei Complementar n. 116/2003, designativos de fatos imponíveis do ISS, quais sejam:

– item n. 1: serviços de informática e congêneres;
– item n. 3: serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres;
– item n. 4: serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

Nesses casos, desde que exista similaridade, incidirá a regra de tributação. Há, porém, nítida diferença: permite-se extensão por vontade do legislador, não do "intérprete" da lei.

4.2 Princípios gerais de Direito Tributário

Caso se frustre o intérprete na utilização do recurso analógico, deve utilizar, imediata e sucessivamente, conforme o Código Tributário Nacional, os princípios gerais de Direito Tributário.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Comércio Exterior (MDIC), em 21-09-2008: *"Se um contribuinte ajuizar ação relativa a determinado imposto contra o município onde reside e se, na legislação concernente a esse imposto, houver uma lacuna, o juiz deverá utilizar primeiro os princípios gerais de direito tributário e, sucessivamente, a analogia".*

"Dizem-se princípios gerais de direito tributário aqueles primados que, explícita ou implicitamente, se irradiam pelo subsistema das normas tributárias, penetrando-as e ativando-as em certa direção"[49].

No que se refere à matéria, nossa Constituição estabelece expressamente diversos princípios, estudados nos capítulos iniciais desta obra, quais sejam: (a) Legalidade (art. 150, I); (b) Anterioridade tributária (art. 150, III, "b" e "c"); (c) Irretroatividade tributária (art. 150, III, "a"); (d) Isonomia tributária (art. 150, II); (e) Liberdade ao tráfego de pessoas e bens (art. 150, IV); (f) Proibição do confisco (art. 150, V); (g) Uniformidade dos tributos federais (art. 151, I); entre outros.

Há que se ressaltar que "o conjunto de princípios que, didaticamente são referenciados como vetores do direito tributário (princípio da reserva legal, princípio da igualdade, princípio da capacidade contributiva etc.), são enunciados que devem presidir todo e qualquer trabalho exegético na matéria"[50].

4.3 Princípios gerais de Direito Público

Na senda hermenêutica, não encontrando solução para o caso no âmbito do Direito Tributário, após a tentativa primária ao recurso analógico, que antecede a utilização dos Princípios Gerais do Direito Tributário, o intérprete há de recorrer, então, aos **Princípios Gerais do Direito Público**, que "são máximas que se alojam na Constituição ou que se despregam das regras do ordenamento positivo, derramando-se por todo ele. Conhecê-los é pressuposto indeclinável para a compreensão de qualquer subdomínio normativo"[51].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Advogado da CETESB, em 28-09-2008: *"Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicá-la utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: a analogia; os princípios Gerais de direito público; os princípios gerais de direito tributário; a equidade".*

Alarga-se, pois, a área de busca, na tentativa de preenchimento do campo lacunoso. Assim, o intérprete recorre aos balizamentos principiológicos do Direito Constitucional, do Direito Administrativo, do Direito Penal e outros, a fim de satisfazer seu intuito exegético, na procura do sentido exato da norma confrontada. São exemplos de máximas oriundas de Princípios Gerais do Direito Público:

a) "a Constituição, quando quer os fins, concede igualmente os meios adequados";

b) "quem pode o mais, geralmente, pode o menos";

c) "o todo explica as partes";

d) "as exceções são restritas";

E, ainda, alguns princípios utilizados:

e) Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório;

f) Princípio da Moralidade Administrativa;

g) Princípio da Presunção de Inocência etc.

4.4 Equidade

É a mitigação do rigor da lei, isto é, o seu abrandamento com o fito de adequá-la ao caso concreto. É o ato de humanizar a aplicação da norma, utilizando-se o critério de "justiça ao caso concreto", por meio do qual se permite ao aplicador pautar-se pelo "senso geral de justiça". Representa, com efeito, o conjunto de princípios imutáveis de justiça que induzem o juiz a um critério de moderação e de igualdade, ainda que em detrimento do direito objetivo.

Segundo Luciano Amaro[52], "a equidade, portanto, corrige as injustiças a que a aplicação rigorosa e inflexível da lei escrita poderia levar".

O CTN, no § 2º do art. 108, usou o vocábulo "equidade", no sentido de suavização, de humanização, de benevolência na aplicação do Direito.

Observe os judiciosos comentários de Sacha Calmon Navarro Coêlho[53]:

> "A equidade é o sumo do bem e da compreensão na aplicação da lei (dura lex sed lex) mas não pode dispensar o pagamento do tributo devido. A empresa Beta, no último dia do prazo para pagar ICM, emitiu o cheque e mandou o contador-adjunto pagar. No caminho o funcionário é atropelado. Ao entrar na ambulância pede aos circunstantes que avisem a sua empresa o ocorrido. Entre estes estava um fiscal de rendas, que, no dia seguinte, às oito horas em

ponto, adentra o estabelecimento e lavra auto exigindo o imposto com multa moratória de 100% por decorrer a mesma de ação fiscal, conforme previsto na legislação. Pois bem, aplicando os princípios gerais de Direito Tributário (art. 112 do CTN) e os princípios gerais do Direito (a ninguém é lícito valer-se da própria torpeza, bem como merecer valoração equidosa a impossibilidade de adimplir obrigação por motivo imprevisível de força maior), o Judiciário revelou a multa abusiva e por equidade permitiu o pagamento com multa de apenas 3% (um dia de atraso)".

Sendo a lei omissa e não se tendo encontrado solução para o caso na analogia, nem nos princípios gerais de Direito Tributário e, finalmente, nem nos princípios gerais de Direito Público, a solução deverá ser aquela que resultar mais benevolente, mais humana ou mais suave ao contribuinte. A solução há de ser ditada pela **equidade**, no sentido de corrigir as distorções decorrentes da generalidade e da abstração das leis.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José-SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007: *"Conforme disciplina o CTN, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará su-cessivamente, na ordem indicada: I. a equidade; II. a analogia; III. os princípios gerais de direito tributário; e IV. os princípios gerais de direito público"*.

De fato, as modalidades integrativas são mutuamente exclusivas: a utilização de uma via integrativa exclui outra, devendo aquela ser esgotada para que a seguinte seja utilizada, em uma sequência a ser percorrida.

Note-se que, quanto às modalidades interpretativas, não é cabente uma hierarquização. São vias complementares e não taxativas. As modalidades integrativas, por sua vez, são hierarquizadas, exclusivas e taxativas.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...)
§ 2º. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

O emprego da equidade não pode jamais resultar na dispensa do tributo. A razão é a mesma do § 1º, quanto à analogia. Vejamos:

§ 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Como é cediço, o tributo é criado por meio de lei, não o podendo ser por recurso analógico, e sua dispensa deve igualmente atrelar-se à lei, em abono ao princípio da estrita legalidade. Aliás, quando se pensa em dispensa de tributo, vêm à baila os institutos da isenção (art. 175, I, CTN) e da remissão (art. 156, IV, CTN), ambos representantes de dispensas legais, que obedecem, necessariamente, ao princípio da legalidade. Não se pode imaginar uma isenção que tenha respaldo tão somente em consideração de equidade, uma vez que o veículo difusor do favor legal em comento é a lei. O mesmo raciocínio se aplica a uma remissão, embora o art. 172, IV, do CTN preconize que é possível remitir um crédito tributário, levando-se em conta considerações de equidade. Na verdade, os artigos, aparentemente antagônicos, encerram harmonia em seus teores, fazendo-se mister entendê-los em conjunto. A remissão, como um perdão legal para tributo (e juros) ou multa lançados, pode se pautar em equidade; o que se pretende coibir é a dispensa de tributo com respaldo em equidade pura e simples, divorciando-se do veículo exclusivo do favor: a lei.

1 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 193.

2 BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 127.

3 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 92.

4 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 136.

5 ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 107.

6 BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário, 2. ed., p. 180.

7 FONSECA, Fernando Henrique Costa Roxo da. In: oliveira SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. Código Tributário Nacional, p. 282.

8 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário, p. 856; e MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 95.

9 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 254.

10 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 80.

11 FONSECA, Fernando Henrique Costa Roxo da. In: oliveira SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira. Código Tributário Nacional, p. 281.

12 DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 439.

13 V. FONSECA, Fernando Henrique Costa Roxo da. In: oliveira SILVA, Volney Zamenhof de. Código Tributário Nacional, p. 284.

14 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 256.

15 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 91.

16 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 98-99.

17 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., pp. 564-565.

18 ROCHA, Valdir de Oliveira. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 54; v. CORRÊA, Walter Barbosa. A propósito do fato gerador pendente, p. 275.

19 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 195.

20 CARRAZZA, Roque Antonio. Vigência e aplicação das leis tributárias, p. 103.

21 MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios gerais de direito administrativo, p. 269.

22 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 71; ademais, v. OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 101.

23 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 203-204.

24 Expressão utilizada por AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 203.

25 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 86.

26 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 151.

27 Ibidem, p. 145.

28 Em pesquisa no CTN, localizamos a menção à expressão “legislação tributária” em 25 (vinte e cinco) situações: art. 96; art. 98; art. 101; art. 102; art. 105; art. 107; art. 108; art. 111; art. 113, § 2º; art. 120; art. 136; art. 147; art. 149, II, III e IV; art. 159; art. 160, caput, e parágrafo único; art. 162, § § 1º e 4º; art. 165, I; art. 194; art. 195; art. 200; art. 210. Ademais, a expressão serve de designação para o Título I do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário), aglutinando os arts. 96 a 112 do CTN.

29 MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito, 18. ed., pp. 93-94.

30 CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., p. 339.

31 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 105.

32 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 89.

33 Ibidem, p. 93.

34 V. LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 481.

35 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 91.

36 BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 145 apud COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 159.

37 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. Cadernos de Pesquisas Tributárias, Resenha Tributária/CEUU, n. 13, 1988, p. 191.

38 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 112.

39 Idem.

40 Idem.

41 Idem.

42 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 156.

43 BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário, 2. ed., pp. 183-184.

44 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 105.

45 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 101.

46 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 206.

47 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 99.

48 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 159.

49 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 103.

50 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 214.

51 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 103.

52 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 216.

53 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 570.

22

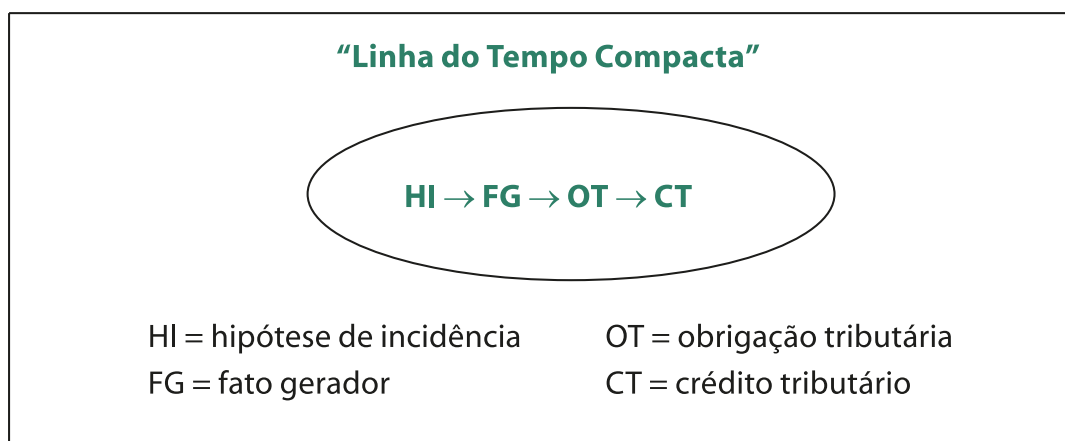
RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

A relação jurídico-tributária pode ser assimilada por meio de um recurso mnemônico, por nós adotado em aulas, de cuja experiência pudemos idealizar a Linha do Tempo Compacta, a seguir representada.

Trata-se de representação gráfica concebida no intuito de sistematizar a relação jurídico-tributária em cotejo com o tempo.

Ao permitir uma visão abrangente e conjunta do Direito Tributário "em movimento", a Linha do Tempo Compacta torna claros os momentos fulcrais da relação tributacional, traduzidos em uma ordem cronológica, facilmente compreensível ao estudioso.

Não pretende ela aprofundar, mas sistematizar; nem simplificar, sem aprofundamento. Objetiva, sim, provocar uma visão crítica do liame obrigacional-tributário, em toda a sua inteireza.

Apreciemo-la (ver Linha do tempo completa no Apêndice):

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Administrativo e Financeiro (Direito) da SEGER/ES, em 20-10-2007: *"Em regra, o crédito tributário nasce em momento posterior ao fato gerador da obrigação tributária".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-01-2008: *"A obrigação tributária principal nasce com o lançamento do respectivo crédito tributário".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"A constituição do*

crédito tributário corresponde cronologicamente à ocorrência do fato gerador".
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Defensor Público do Estado de Minas Gerais, em 2009: *"O crédito tributário se constitui pela ocorrência do fato gerador, e o lançamento atesta sua extinção".*

1 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A hipótese de incidência tributária representa o momento abstrato, previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária. Caracteriza-se pela abstração, que se opõe à concretude fática, definindo-se pela escolha feita pelo legislador de fatos quaisquer do mundo fenomênico, propensos a ensejar o nascimento do episódio jurídico-tributário.

Para Vittorio Cassone[1], significa a "descrição que a lei faz de um fato tributário que, quando ocorrer, fará nascer a obrigação tributária (obrigação de o sujeito passivo ter de pagar ao sujeito ativo o tributo correspondente)".

2 O FATO GERADOR

O fato gerador ou "fato imponível", nas palavras de Geraldo Ataliba[2], é a materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede.

Caracteriza-se pela concretização do arquétipo legal (abstrato), compondo, dessa forma, o conceito de "fato". Assim, com a realização da hipótese de incidência, teremos o fato gerador ou fato jurígeno.

É importante enaltecer que da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal despontará o **fenômeno da subsunção**. A partir dela, **nascerá o liame jurídico obrigacional**, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Mirandiba/PE, em 18-052008: *"Para que ocorra o surgimento de uma relação jurídica tributária, deflagrando uma obrigação tributária para o sujeito passivo, é necessário que ocorra um evento, um fato, que coincida com uma hipótese prevista na lei que instituiu o tributo".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 2408-2009: *"O nascimento da obrigação tributáriadá-se com a ocorrência do fato gerador previsto em lei".*
Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** INTEC, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Biguaçu/SC, em 21-10-2007; **(II)** Fundação Escola de Serviço Público do Estado do Rio de Janeiro (FESP/RJ), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Resende/RJ, em 2007; **(III)** Funrio, para o cargo de Procurador Municipal de Maricá/RJ, em 2007; e **(IV)** Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

Ademais, o fato gerador é momento de significativa magnitude na Linha do Tempo,

uma vez que define a natureza jurídica do tributo (taxas, impostos, contribuições de melhoria), consoante a dicção do art. 4º, I, do CTN, valendo lembrar que o nome ou denominação do tributo são irrelevantes. Veja o dispositivo:

> Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
>
> I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
>
> II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Quanto aos empréstimos compulsórios e às contribuições, não é demasiado reprisar que se trata de gravames finalísticos, não definidos pelo fato gerador, mas, sim, pela finalidade para a qual foram instituídos. Portanto, seus fatos geradores são irrelevantes, não sendo esses tributos concebidos como tais, em razão deles, mas do elemento finalístico que os demarca de modo indelével.

Cabe destacar que o fato gerador ganha significativa importância por definir a lei a ser aplicada no momento da cobrança do tributo, em abono do princípio constitucional da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a", da CF). Sabe-se que, em uma autuação fiscal, deve a autoridade fiscalizadora valer-se da lei que antecede os fatos geradores aos quais ela se refere, sob pena de veicular uma retroatividade legal, o que se pretende coibir com o postulado constitucional em comento.

Como se notou, **"hipótese de incidência"** é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no **fato gerador**, enseja o surgimento da obrigação principal. A substancial diferença reside em que, enquanto **aquela** é a "descrição legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido[3]", **esta** se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o car-go de Gestor Governamental do Estado de Minas Gerais, em 2005: "A hipótese de incidência é o fato da vida que gera, diante do que dispõe a lei tributária, o dever de pagar o tributo".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 24-08-2009: *"Quanto aos elementos essenciais do tributo, é possível afirmar que o fato gerador 'in abstrato' corresponde a situação que, constatada, impõe a alguém a obrigação de pagar um tributo".*

> Note, agora, o item considerado **CORRETO**, na mesma prova: "O fato gerador é a situação definida em lei como necessária e suficiente para que se considere surgida a obrigação tributária".
> **Observação:** Item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/PB, em 02-03-2008.

Segundo leciona Ricardo Lobo Torres[4], o tributo deve incidir sobre as atividades lícitas e, de igual modo, sobre aquelas consideradas ilícitas ou imorais.

De fato, há de haver uma universal incidência do tributo, porquanto a hipótese de incidência, materializando-se no fato imponível, é circunstância bastante para a irradiação equitativa da incidência tributária.

Para Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. [5], quando a norma jurídica tributária define um dado paradigma como hipótese de incidência – fato econômico ao qual o direito atribui relevância jurídica –, já está sopesando a situação em si e a capacidade contributiva da pessoa que a deflagra.

Nesse passo, o Direito Tributário preocupa-se em saber tão somente sobre a relação econômica relativa a um determinado negócio jurídico, o que se nota na dicção do art. 118 do CTN.

Trata-se de dispositivo que abarca um importante princípio, criado por Albert Hensel e Otmar Bühler[6], segundo o qual o tributo non olet, ou seja, o tributo “não tem cheiro”, significando que toda atividade ilícita deveria ser tributada. Note-o:

> Art. 118. A definição legal do **fato gerador** é interpretada abstraindo-se:
>
> I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
>
> II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

> O art. 118 do CTN faz menção à expressão “fato gerador”, porém haveria de ser feita referência à “hipótese de incidência”. Daí a PUC/PR, em prova realizada para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007, ter considerado **CORRETA** a seguinte assertiva: *“A expressão ‘fato gerador’ é criticada por vários segmentos da doutrina em razão de que alude, ao mesmo tempo, à previsão abstrata da norma e à situação concreta a que ela se refere”.*

De acordo com o art. 118 do CTN, **são irrelevantes, para a ocorrência do fato gerador, a natureza do objeto dos atos praticados e os efeitos desses atos**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007: “*A respon-sabilidade por infrações da legislação tributária independe, salvo disposição em contrário, da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.*

Assim, podem ser tributados os atos nulos e os atos ilícitos, prevalecendo o princípio da interpretação objetiva do fato gerador.

Nesse passo, infere-se do artigo em comento que, diante do fato típico tributário, há de prevalecer em caráter exclusivo a sua análise objetiva como fator relevante, em homenagem à equivalência necessária que dá sustentação ao postulado da isonomia tributária.

Insta frisar que a indigitada máxima latina – pecunia non olet – originou-se do diálogo ocorrido entre o Imperador **Vespasiano** e seu filho Tito. Narra que este, indagando o pai sobre o porquê da tributação dos usuários de banheiros ou mictórios públicos, na Roma Antiga, foi levado a crer pelo genitor que a moeda não exalava odor como as cloacas públicas, e, portanto, dever-se-ia relevar todos os aspectos extrínsecos ao fato gerador, aceitando-se, sim, a tributação sobre aqueles que utilizavam tais recintos.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Administrativo e Financeiro – Formação 1/Ciências Contábeis da SEGER/ES, em 1º-02-2009: *"Quando Vespasiano, no século I, começou a cobrar taxas sobre o uso dos mictórios de Roma, seu filho Tito o criticou em razão da origem do dinheiro nojento. Vespasiano pediu que ele cheirasse uma moeda e lhe disse: `Pecunia non olet`. O dinheiro não tem cheiro. O texto acima traduz a regra contida no CTN de que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos".*

Sendo assim, o vetusto aforismo latino impõe, na esteira do princípio da generalidade da tributação, que todos aqueles que realizarem o fato gerador do gravame poderão ser chamados a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Nessa esteira, para Ricardo Lobo Torres[7], "se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima".

Vale dizer, à luz de tais entendimentos doutrinários uníssonos, que o fato tributário deverá ser analisado em sua nudez econômica, longe de conotações extrínsecas. Desse modo, irrelevante será se a atividade é "limpa" ou "suja", devendo o tributo gravar o resultado econômico de todas as circunstâncias fáticas, lícitas ou ilícitas[8].

Tal panorama ratifica o paradigma de que a "capacidade tributária passiva" é plena, não comportando restrições. Note o art. 126 do CTN, que vem ao encontro do contexto preconizado pela máxima latina:

> Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
>
> I – da capacidade civil das pessoas naturais;
>
> II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
>
> III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

O dispositivo em epígrafe diz respeito à capacidade jurídico-tributária, referindo-se à aptidão da pessoa, titular de direitos, para compor o polo passivo da relação jurídica que envolve a cobrança do tributo.

À luz do inciso I do art. 126, diz-se que a incapacidade civil – absoluta ou relativa – é de todo irrelevante para fins tributários. Os atos realizados por menores de 16 anos (e.g., o **recém-nascido**) – ou até por aqueles entre 16 e 18 anos –, pelos ébrios habituais, pelos toxicômanos, pelos pródigos, pelos excepcionais (sem desenvolvimento mental completo), pelos deficientes mentais e pelos surdos-mudos, quando estes não puderem exprimir sua vontade, se tiverem implicações tributárias, ensejarão infalivelmente o tributo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 07-06-2008: *"Uma criança recém-nascida já tem capacidade tributária para ser devedora de IPTU".*

Quanto ao inciso II do indigitado dispositivo, a pessoa natural que sofrer limitações no exercício de suas atividades civis, comerciais ou profissionais não estará impossibilitada de fazer parte da sujeição passiva tributária. À guisa de exemplificação, temos: o falido, o interditado, o réu preso, o inabilitado para o exercício de certa profissão (v.g., o advogado suspenso pela OAB; o transportador autônomo com habilitação para dirigir suspensa; financista com empresa sob intervenção do Banco Central).

Quanto ao inciso III, a incidência tributária ocorrerá independentemente da regular constituição da pessoa jurídica, mediante a inscrição ou registro dos seus atos constitutivos no órgão competente. Se, à revelia dessa formalidade legal – o que torna a empresa comercial existente "de fato", e não "de direito" –, houver a ocorrência do fato gerador, v.g., a comercialização de mercadorias, dar-se-á a imposição do tributo, exigível, no caso, sobre os sócios da pessoa jurídica, haja vista a responsabilização pessoal constante do art. 135, caput, CTN. A esse propósito, o STJ entendeu que "(...) a situação irregular da Empresa no Distrito Federal não afasta a obrigação de recolher o tributo, pois a capacidade tributária de uma empresa independe da constatação da regularidade de sua formação. (...)" (CC 37.768/SP, rel. Min. Gilson Dipp, 3ª T., j. 11-06-2003).

Ad argumentandum, destaque-se que a sociedade em conta de participação não é "pessoa jurídica", nem mantém relações jurídicas com terceiros, o que faz com que não possua capacidade tributária passiva. Para fins de responsabilização do tributo, atingir-se-ão os sócios, que são credores e devedores de terceiros.

Por derradeiro, é importante frisar que as situações descritas no art. 126 servem tanto para "deveres" como para "direitos" dos contribuintes. Com efeito, o STJ entendeu que uma entidade, conquanto não formalmente constituída como pessoa jurídica, tem direito garantido de ingressar com o REFIS (REsp 413.865/PR, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 26-11-2002).

De fato, tratar universalmente tais contribuintes significa evitar a burla à tributação, uma vez que inúmeros proprietários de bens imóveis poderiam colocar seus bens em nome dos filhos menores, ou, ainda, incontáveis comerciantes deixariam de estar devidamente cadastrados perante o fisco.

A lógica da equiparação está na racionalidade que deve vir a reboque do princípio da isonomia – e também no viés da capacidade contributiva –, evitando que, no caso, oferte-se um tratamento mais benévolo a autores, por exemplo, de ilícitos, em detrimento daqueles que se põem, diante do fenômeno da tributação, sob as vestes da legalidade, haurindo legitimamente os seus rendimentos provindos de lícitas fontes.

Nesse sentido, temos dito que o postulado da generalidade da tributação expõe a necessária onipresença tributacional, com a indiferença de quem realizou ou como foi realizada a atividade tributável, para o Direito Tributário, abrindo-se, entretanto, para o viés excepcional da isenção, sem que isto possa dar azo a uma desigualdade jurídico-formal.

É que, desgraçadamente, tem-se presenciado às escâncaras a ampliação de isenções para certos segmentos do setor produtivo e do capital especulativo, que acabam

favorecendo a concentração do capital, por parte daqueles que ocupam as classes mais bem favorecidas, e promovendo o chamado "engessamento social", com as restrições tributárias aos tantos e incontáveis contribuintes assalariados – e pagadores de tributos! – de nosso país. A aplicação da cláusula latina serve como mecanismo inibitório desse tipo de desequiparação irracional.

A intenção do Direito Tributário, ao instaurar a norma do art. 118 do CTN foi de dar tratamento isonômico aos detentores de capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, evitar que a atividade criminosa se configurasse mais vantajosa, inclusive pela isenção tributária.

Adotar um entendimento oposto, salvo melhor juízo, parece pretender-se prestigiar o sentimentalismo em detrimento da isonomia tributária, "abrindo aos contraventores, aos marginais, aos ladrões, aos que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenetismo etc., a vantagem adicional da exoneração tributária, de que não gozam os contribuintes com igual capacidade contributiva decorrente da prática de atividades, profissões ou atos lícitos"[9].

Posto isso, com base na interpretação a que procedemos, mostra-se insofismável a possibilidade livre de incidência de tributos, independentemente da regularidade jurídica dos atos ou da licitude do seu objeto ou dos seus efeitos.

Analisando-se os fatos geradores sob o ponto de vista de sua ocorrência no tempo ("in sede temporale", para os italianos), a doutrina tem proposto a seguinte classificação quanto à periodicidade: **fatos geradores instantâneos, periódicos e continuados**. Passemos à análise de cada um:

1. Fatos Geradores Instantâneos (ou Simples): a sua realização se dá num determinado momento de tempo[10], "mediante a prática de um simples ato"[11], negócio ou operação singular. O **fato gerador instantâneo** se inicia e se completa em um só instante, esgotando-se "em determinada unidade de tempo"[12], "tal qual a luminosidade de um vaga-lume"[13]. Pra cada ato concretizado no mundo real haverá um fato gerador[14], "uma relação obrigacional tributária autônoma"[15].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ESAF, para o cargo de Agente de Fazenda da Secretaria Municipal de Fazenda do Rio de Janeiro, em 24-10-2010: "*Fato gerador instantâneo é aquele que se realiza em um único ato ou contrato ou operação realizada que, uma vez realizada no mundo real, implica a realização de um fato gerador. Repete-se tantas vezes quantas essas situações materiais se repetirem no tempo*".

Exemplos:

ICMS, IPI, II, IE, IOF, ITBI, ITCMD, entre outros. Destaque-se que o imposto sobre a renda, embora se classifique como "complexivo" – como se verá abaixo –, pode se enquadrar como "instantâneo", quando se desdobra na modalidade IRRF[16] e IR-Incidente sobre ganho de capital em aplicação financeira[17].

2. Fatos Geradores Periódicos ou Complexivos (ou Complexos): a "sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo"[18], **portanto não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim durante um longo período, ao término do qual se valoriza uma determinada quantia de fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato**

gerador do tributo[19]. Trata-se de "fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados"[20], "com o transcurso de unidades sucessivas de tempo"[21], para compor um só fato gerador. São fatos isolados em um período ou ciclo de formação que serão agregados "num todo idealmente orgânico"[22].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ESAF, para o cargo de Agente de Fazenda da Secretaria Municipal de Fazenda do Rio de Janeiro, em 24-10-2010: "*Fato gerador periódico é aquele cuja realização se põe ao longo de um espaço de tempo; não ocorre hoje ou amanhã, mas sim durante um longo período de tempo, ao término do qual se valorizam diversos fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo*".

Os fatos geradores complexivos (ou "complessivos")[23] recebem outras denominações sinônimas, na visão de Amílcar de Araújo Falcão[24]: "completivos, continuativos, periódicos ou de formação sucessiva".

Valendo-nos de um recurso metaforicamente mnemônico, bem recomendado por Luciano Amaro[25], tal instituto assemelha-se a uma partida de futebol, que se desenrola durante os noventa minutos, mas se encerra com o apito final do árbitro. Há que ser verificar a partida, como é sabido, não pelo aceno último do juiz, mas por tudo o que aconteceu durante a sua ocorrência.

O fato gerador complexivo ocorre, em sua forma clássica[26], quase que exclusivamente com o IR[27].

A nosso ver, o fato gerador do IR deve ser classificado, quanto ao tempo, em complexo ou complexivo. Não obstante a doutrina mais abalizada já tê-lo associado a fato gerador "continuado"[28], entendemos que, para **concursos públicos**, a melhor classificação é a que aproxima o IR a fato gerador complexo, complexivo ou periódico.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo, em 27-04-2008: "*A doutrina designa fato gerador continuado aquele cuja realização ocorre ao longo de um espaco de tempo, como no caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*".
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Administrativo e Financeiro – Formação 1/Ciências Contábeis da SEGER/ES, em 1º-02-2009: "*(...)O fato gerador periódico (ou complexivo) é aquele que se representa por situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais, como os tributos incidentes sobre o patrimônio. Por último, o fato gerador continuado se realiza ao longo de um espaço de tempo, como o imposto sobre a renda*".

Por fim, é bom que se diga que **"o termo 'complexivo', utilizado em relação ao imposto de renda, não guarda nenhuma pertinência com a 'complexidade' que possa vir a ter o ato administrativo, dependendo-se, por exemplo, de mais de uma esfera decisória"**.

> A assertiva, aqui adaptada, foi solicitada em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para o provimento de cargo de Juiz Federal Substituto (XIII Concurso).

3. Fatos Geradores Continuados (ou Contínuos): a sua realização se dá de forma duradoura e estável no tempo; a matéria tributável tende a permanecer,

existindo hoje e amanhã. O fato gerador continuado – também conhecido por fato gerador de período ou por período certo de tempo – leva um período para se completar. No Brasil, este período é geralmente de um ano. Daí haver a necessidade de serem feitos **"cortes temporais"**[29] para a sua identificação (todo dia 15 de janeiro, por exemplo). Ele se aproxima do fato gerador instantâneo (porque ele acontece em um dia certo) e também do fato gerador complexivo, em certa medida[30].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ESAF, para o cargo de Agente de Fazenda da Secretaria Municipal de Fazenda do Rio de Janeiro, em 24-10-2010: "*No fato gerador continuado, sua realização se dá de forma duradoura, podendo manter-se estável ao longo do tempo; nele, a matéria tributável tende a permanecer, existindo hoje e amanhã*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista Administrativo e Financeiro – Formação 1/Ciências Contábeis da SEGER/ES, em 1º-02-2009: "*O fato gerador pode ser classificado como instantâneo, periódico ou continuado. Diz-se instantâneo quando a realização do fato gerador se dá em um momento do tempo em razão de um ato singular. O fato gerador periódico (ou complexivo) é aquele que se representa por situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais, como os tributos incidentes sobre o patrimônio. Por último, o fato gerador continuado se realiza ao longo de um espaço de tempo, como o imposto sobre a renda*".

Ocorre normalmente com os impostos incidentes sobre o patrimônio: IPTU[31], ITR, IPVA.

Vamos, agora, à análise dos arts. 116 e 117 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de **situação de fato**, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela AOCP/Concursos, para o cargo de Assistente Jurídico da Agência Reguladora de Serviços Públicos de Santa Catarina (AGESC), em 2008: *"Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o FG e existentes seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios".*

II – tratando-se de **situação jurídica**, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Analista Superior II (Advogado) da Infraero, em junho de 2009: *"Ressalvada disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o FG e existentes os seus efeitos, tratando-se de si-tuação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída a obrigação, nos termos de direito aplicável".*

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Com amparo nos dispositivos em epígrafe, quanto ao aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato gerador:

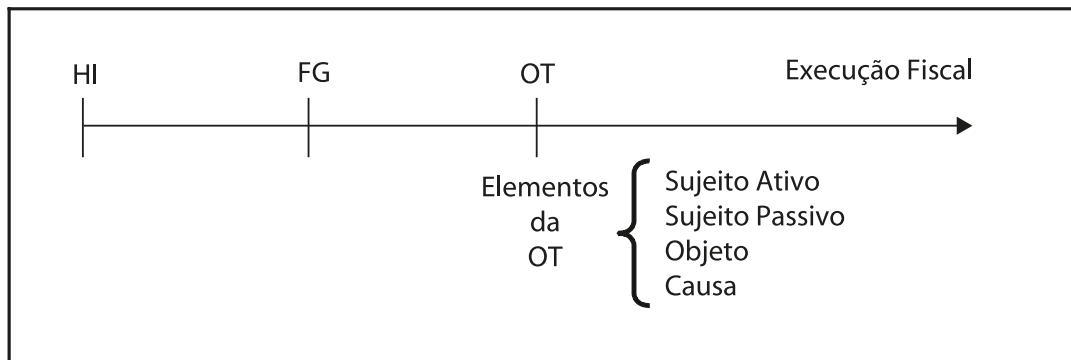
I – em se tratando de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos que são delas decorrentes. Como exemplo, temos, para a cobrança do imposto de importação, a efetiva entrada do bem no território nacional, adentrando no espaço aéreo brasileiro, seja por terra, pelo mar ou pelo ar.

II – em se tratando de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável. A título de exemplo, citem-se os impostos sobre a propriedade (IPTU e ITR) ou a transmissão desta (ITBI e ITCMD), em que o fato gerador ocorre no momento em que a lei civil assim determina.

Em se tratando de **negócios jurídicos condicionais**, considera-se ocorrido o fato gerador:

a) sendo a **condição suspensiva** (evento futuro e incerto, de cuja realização se faz depender os efeitos do ato), no momento de seu implemento, vale dizer, no momento em que se realiza a condição. Por exemplo: doação condicionada a um casamento.

b) sendo a **condição resolutória** (evento futuro e incerto, de cuja realização se faz decorrer o desfazimento do ato), desde que o ato ou negócio jurídico foi celebrado, sendo, neste caso, inteiramente irrelevante a condição. Por exemplo: fim de casamento provoca desfazimento da doação, a qual foi feita sob a condição de o donatário se casar.

3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

São **elementos da obrigação tributária**: o **sujeito ativo** (arts. 119 e 120, CTN), o **sujeito passivo** (arts. 121 a 123, CTN), o **objeto** (art. 113, CTN) e a **causa** (arts. 114 e 115, CTN).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"São elementos da obrigação tributária: o sujeito ativo, o sujeito passivo, uma prestação de dar, de fazer ou de não fazer e o vínculo jurídico".*

3.1 Sujeito ativo

A sujeição ativa é matéria afeta ao polo ativo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado credor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos. Observe o **art. 119 do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Considera-se sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008.

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

As pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (art. 7º do CTN).

Posto isso, há dois tipos de sujeitos ativos: o direto e o indireto.

a) **Sujeito ativo direto:** são os entes tributantes – União, Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 41, I, II, III do Código Civil, Lei n. 10.406/2002) – detentores de competência tributária, ou seja, do poder legiferante de instituição de tributo.

b) **Sujeito ativo indireto**: são os entes parafiscais – CREA, CRM, CRC, entre outros – detentores de capacidade tributária ativa, ou seja, do poder de arrecadação e fiscalização de tributo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"Pode ser sujeito ativo o ente competente para instituir tributo, ou outra pessoa jurídica, em razão de delegação".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"O CTN define como sujeito ativo da obrigação a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. A melhor interpretação para tal dispositivo, consoante a doutrina, é restritiva, impedindo que se considere como sujeito ativo das contribuições de interesse de categorias profissionais os respectivos Conselhos de classe (OAB, CREA, CRM, entre outros)".*

É importante enaltecer que os entes parafiscais detêm legitimidade para figurar como sujeitos ativos da obrigação tributária, arrecadando e fiscalizando o tributo no âmbito da chamada "capacidade tributária ativa". Fugindo à regra imposta pelo art. 119 do CTN – de que a cobrança do tributo deve estar restrita à pessoa jurídica de direito público –, o STJ vem entendendo que as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (os Serviços Sociais Autônomos) têm capacidade tributária ativa. Observe a ementa:

EMENTA: "(...) 2. O SENAI, como pessoa jurídica titular da competência para exigir o pagamento da contribuição

social de interesse das categorias profissionais ou econômicas prevista nos arts. 4º do Decreto-lei 4.048/42 e 1º do Decreto-lei 6.246/44, a par da atribuição de arrecadação e fiscalização cometida ao INSS com fulcro no art. 94 da Lei 8.212/91, tem legitimidade ativa ad causam para promover diretamente a ação de cobrança da respectiva contribuição, como previsto no art. 6º, parágrafo único, do seu Regimento Interno. (...)" (REsp 735.278/PR, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. em 12-06-2007)

Tal linha de raciocínio levou o mesmo STJ a admitir que algumas entidades sindicais, pessoas jurídicas de direito privado, ostentando a indigitada capacidade tributária ativa, viessem a proceder à arrecadação de contribuições sindicais:

EMENTA: "(...) 2. A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade para cobrar em juízo a contribuição sindical rural prevista no art. 578 da CLT daqueles que fazem parte da respectiva categoria profissional ou econômica. (...)" (REsp 825.436/SP, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 03-08-2006)

Em 2009, o STJ chancelou o veredicto com a edição da **Súmula n. 396** ("A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural").

No estudo da sujeição ativa, é conveniente percorrermos a senda da **solidariedade tributária**, prevista nos arts. 124 e 125 do CTN: Veja-os:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (Grifos nossos)

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (Grifo nosso)

Nesse contexto, a solidariedade tributária se dá quando cada um dos devedores solidários responde in solidum (pelo todo) perante a obrigação tributária correspondente. Observe que seu contexto adstringe-se ao polo passivo da relação jurídica, não se podendo admitir a coexistência de "credores" tributários, sob pena de se tolerar uma vitanda bitributação. Assim, é fácil perceber que "a única solidariedade tributária possível será a passiva".

É importante a ressalva feita por Luciano Amaro, em ratificação ao parágrafo único do art. 124 do CTN, afirmando que a "solidariedade passiva, situação na qual o credor tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos coobrigados (ou de todos) o cumprimento da obrigação (...) não comporta benefício de ordem"[32].

Releia o comando neste tópico:

Art. 124. São solidariamente obrigadas: (...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Segundo o art. 124 do CTN, a solidariedade tributária pode ser natural ou legal:

a) **Solidariedade natural (inciso I):** ocorre entre pessoas que tenham **interesse**

comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Apenas para elucidar melhor o que viria a ser o supracitado "interesse comum", convém mencionar o exemplo de um imóvel urbano pertencente a um casal, em que ambos os cônjuges são proprietários do bem. Estes se encontram solidariamente obrigados – e **"naturalmente"** obrigados – ao pagamento do IPTU, tendo o Fisco a faculdade de exigir de qualquer um deles o adimplemento da obrigação tributária, isto é, a dívida toda;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"A solidariedade em Direito Tributário se aplica no caso de pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A solidariedade natural decorre da própria situação de fato, sem necessitar de previsão legal".*

b) **Solidariedade legal (inciso II):** ocorre sob determinação da lei, que designa expressamente as pessoas que deverão responder solidariamente pela obrigação tributária. Exemplo: no caso de encerramento de uma sociedade de pessoas, os sócios são solidariamente responsáveis, consoante o art. 134, VII, do CTN.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A solidariedade legal decorre da previsão expressa na lei".*

Repise-se, portanto, que a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, podendo o Estado escolher que um dos code-vedores responda pelo cumprimento total da obrigação tributária, não observando qualquer ordem de vocação. Assim, não fica o Fisco adstrito a uma ordem de preferência, cobrando inicialmente de um para, depois, fazê-lo com relação a outro devedor solidário, sendo defeso a estes, destinatários da solidariedade tributária, invocar o "benefício de ordem", como ocorre em determinadas situações regidas pelo **Direito Civil**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A responsabilidade tributária solidária não comporta benefício de ordem".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista (Área Jurídica) da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), em 09-08-2009: *"Considerando que dois sócios sejam proprietários de certo imóvel comercial, na proporção de 50% para cada um, e que estejam em débito quanto ao pagamento do IPTU, no tocante ao instituto da solidariedade tributária, diz-se que a referida solidariedade admite benefício de ordem".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de

Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Na solidariedade tributária, é possível a invocação de benefício de ordem, a exemplo do que ocorre no Direito Civil".*

Dessa forma, "na solidariedade, o Fisco tem o direito de escolher o que for de sua maior conveniência para exigir o cumprimento integral da obrigação tributária. Nesse sentido, cabe asseverar, para que não pairem dúvidas, que, distintamente do legislador civil, o tributário não prestigiou o chamado "benefício de ordem" (totum et totaliter), excluindo-o por completo por ocasião da redação dada ao parágrafo único do art. 124 do CTN"[33].

O **art. 125 do CTN** discrimina, em seus três incisos, os efeitos comuns da solidariedade, que são os seguintes:

a) o pagamento de um estende-se aos demais codevedores;

b) a isenção ou remissão, se não outorgadas pessoalmente, esten-dem-se aos coobrigados;

c) a interrupção da prescrição também se estende a todos, em benefício ou em prejuízo.

Os efeitos acima expostos são bastante previsíveis. Observe o detalhamento:

a) É natural que o pagamento do tributo efetuado por um codevedor estender-se-á aos demais, haja vista a indivisibilidade das obrigações. O devedor que pagou a dívida toda, extinguindo o crédito tributário (art. 156, I, CTN), caso tenha interesse, poderá exercer o direito de regresso. Exemplo: duas pessoas importam o bem, sendo, assim, solidariamente responsáveis pelo imposto de importação. Caso o pagamento integral seja feito por um deles, será ao pagador viabilizado o direito de pleitear a devolução do valor correspondente à metade;

b) Quanto à extensão dos efeitos da isenção e da remissão, **ressalvados os benefícios de outorga pessoal**, cite-se um elucidativo exemplo: João, José e Pedro são três coproprietários de uma área urbana ribeirinha, devendo-se, assim, pagarem o IPTU no valor total de R$ 300,00. Caso haja isenção pessoal, v.g., para João, os demais – José e Pedro – continuarão como codevedores solidários de R$ 200,00, ou seja, R$ 100,00 para cada, indicando-se o saldo;

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista (Área Jurídica) da Financiadora de Estudos e Projetos (Finep), em 09-08-2009: *"Considerando que dois sócios sejam proprietários de certo imóvel comercial, na proporção de 50% para cada um, e que estejam em débito quanto ao pagamento do IPTU, no tocante ao instituto da solidariedade tributária, diz-se que a isenção de crédito exonera os dois sócios, mesmo se outorgada pessoalmente a um deles".*

c) **A interrupção da prescrição, por sua vez, em benefício ou em prejuízo de um codevedor, estende-se a todos.** Memorize: **havendo interrupção a favor de um, beneficia-se a todos; havendo interrupção contra um, prejudica-se a todos**. As causas interruptivas da prescrição estão previstas nos incisos I ao IV do parágrafo único do art. 174 do CTN:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (CONUPE), para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"Um dos efeitos da solidariedade tributária consiste no fato de a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, não favorecer nem prejudicar os demais"*.
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: *"A interrupção da prescrição que se opera contra apenas um dos devedores solidários não pode atingir os demais codevedores"*.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista (Área Jurídica) da Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP), em 09-082009: *"Considerando que dois sócios sejam proprietários de certo imóvel comercial, na proporção de 50% para cada um, e que estejam em débito quanto ao pagamento do IPTU, no tocante ao instituto da solidariedade tributária, diz-se que a interrupção da prescrição contra um dos sócios favorece o outro"*.
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"A interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados favorece somente o contribuinte"*.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Na prática, tal comando tem sido suscitado para arguir a prescrição, no caso de extemporâneo redirecionamento de execução fiscal sobre os sócios, devedores solidários com a pessoa jurídica. Após prolatado o despacho citatório da pessoa jurídica devedora, em data "x", interrompe-se a prescrição, zerando a contagem dos cinco anos (art. 174, parágrafo único, I, CTN). Tal medida estender-se-á aos sócios da empresa devedora, caso se tenha sobre eles o ulterior redirecionamento da execução fiscal, haja vista o efeito da solidariedade que lhes beneficia, conforme o inciso III do art. 125 do CTN. Aliás, se isso ocorrer em prazo superior a 5 anos, a contar da data "x", ter-se-á a prescrição.

Como é cediço, no Direito Tributário admite-se tão somente a solidariedade passiva, e não a solidariedade ativa, pois só se paga tributo a um único ente credor, sob pena de deparar o estudioso com o fenômeno da bitributação, não tolerada pela nossa Disciplina, ressalvada a possibilidade constitucionalmente admitida, atinente ao imposto extraordinário de guerra (IEG), previsto no art. 154, II, da CF.

Por derradeiro, há que se relevar a impropriedade contida no comando do art. 119 do CTN, quando restringiu a sujeição ativa apenas aos entes tributantes detentores de competência tributária, desprezando os entes parafiscais. Trata-se de um cochilo do legislador, que se esqueceu de incluir os entes detentores da capacidade tributária ativa,

isto é, aqueles que arrecadam e fiscalizam as contribuições parafiscais, que também possuem o timbre de sujeitos ativos tributários.

3.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva é matéria adstrita ao polo passivo da relação jurídico-tributária. Refere-se, pois, ao lado devedor da relação intersubjetiva tributária, representado pelos entes destinatários da invasão patrimonial na retirada compulsória de valores, a título de tributos.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007: *"A pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária é o sujeito passivo de obrigação tributária principal".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária".*
>
> **Observação:** item idêntico foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008; **(II)** Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: *"Considere que Tenório tenha sido compelido a efetuar o pagamento de multa por não ter entregado a declaração de imposto de renda no tempo devido. Nesse caso, Tenório não pode ser considerado sujeito passivo de obrigação tributária, pois penalidade pecuniária não é tributo".*

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

À luz do **parágrafo único do art. 121 do CTN**, destacam-se dois tipos de sujeitos passivos na relação jurídico-tributária: o contribuinte (inciso I) e o responsável (inciso II). Observe a dicção do conceitual dispositivo:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A respeito da sujeição passiva da obrigação tributária principal, é possível afirmar que o contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e o responsável tributário se obriga a pagar o tributo em razão de dispositivo expresso de lei".*

A sujeição passiva está disciplinada no art. 121 do CTN, quando se mostra afeta à obrigação principal. Todavia, o tratamento da sujeição passiva na obrigação acessória é feita no art. 122 do CTN, "in verbis":

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

A propósito, o § 2º do art. 113 do CTN dispõe que o objeto da obrigação acessória será "as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".

Daí se entender, na conjugação dos preceptivos, que o "sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações positivas ou negativas em função da arrecadação ou fiscalização de tributos".

Urge mencionar que o **art. 123 do CTN** preconiza que as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco para modificar o sujeito passivo. Tal postulado é de fácil assimilação, se o associarmos ao princípio da estrita legalidade, segundo o qual o tipo tributário deve ser formatado com componentes taxativos, que tornam estrita a legalidade. Observe-o:

> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Dessa forma, a lei tributária deve dispor, exaustivamente, sobre alíquota, base de cálculo, multa, fato gerador e sobre o sujeito passivo, ora discutido. Portanto, o contrato entre partes não opera efeitos perante a Fazenda Pública, mas tão somente perante aqueles que avençaram cumpri-lo.

Tais convenções podem ser feitas, e são juridicamente válidas, entre as partes contratantes, na órbita do Direito Privado, mas não produzem nenhum efeito contra a Fazenda Pública. Por exemplo, no contrato de locação, a obrigação de pagar o IPTU pode ser atribuída ao locatário; no entanto, tal convenção é irrelevante para o Fisco, que exigirá o pagamento do imposto do sujeito passivo eleito pela lei, qual seja, como regra, o proprietário (o locador). Este, se quiser, pode acionar aquele, em ação regressiva, na tentativa de reaver o que antecipou ao Fisco. Aliás, na mesma linha de raciocínio, o proprietário do imóvel – e não o locatário! – será o legitimado ativo para postular a repetição de indébito do IPTU. Com efeito, a definição legal do sujeito passivo (art. 34, CTN) prevalece sobre qualquer estipulação contratual que determine que terceiro arcará com o pagamento de IPTU, pois a referida avença não é oponível à Fazenda (art. 123, CTN). Esse é o entendimento do STJ (AgRg no AgRg no AREsp 143.631/RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 04-10-2012).

Prosseguindo-se no estudo da sujeição passiva, impende frisar que há dois tipos de sujeitos passivos: o **direto** (contribuinte) e o **indireto (responsável).**

a) **Sujeito passivo direto** (art. 121, parágrafo único, I, do CTN): é o "contribuinte", ou seja, aquele que tem uma relação pessoal e direta com o fato gerador. Exemplos: o proprietário do bem imóvel ou o possuidor com ânimo de domínio, quanto ao IPTU; o adquirente do bem imóvel transmitido com onerosidade, quanto ao ITBI, entre outros.

b) **Sujeito passivo indireto** (art. 121, parágrafo único, II, do CTN): é o "responsável", ou seja, a terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador.

A propósito da sujeição passiva indireta, a matéria afeta à responsabilidade tributária será exposta no próximo capítulo desta obra, recomendando-se a sua leitura, à guisa de aprofundamento. Passemos, agora, por alguns exemplos expressivos, ainda que sucintamente explicados neste capítulo, que ilustram a temática da responsabilidade tributária:

1. Contribuinte absolutamente incapaz (art. 134, I, do CTN): se um filho menor recebe a título de antecipação de legítima a propriedade de um imóvel residencial em zona urbana, ele é o contribuinte dos impostos inerentes ao citado bem, uma vez que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas (art. 126, I, do CTN). Tal entendimento decorre do princípio da interpretação objetiva do fato gerador (cláusula non olet), segundo o qual não se levam em conta as características subjetivas do contribuinte, mas apenas os aspectos intrínsecos ao fato gerador. Portanto, o filho é o "contribuinte", e os pais serão os "responsáveis", conforme o art. 134, I, do CTN.

2. Bem imóvel alienado com dívidas de IPTU (art. 130 do CTN): o adquirente de imóvel, pela própria conveniência do Fisco, será o responsável pelos tributos referentes ao bem imóvel, enquanto o alienante, por ter relação direta com o fato gerador, permanece como contribuinte.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Município para a Prefeitura Municipal de São Paulo, em 12-05-2002: *"Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, não se sub-rogam na pessoa dos respectivos adquirentes, permanecendo sob responsabilidade dos alienantes que à dívida tributária deram origem".*

Perceba, entretanto, que tal **responsabilidade não se estende ao arrematante**, de modo que o único ônus que sobre ele recai é o de pagamento do preço do bem imóvel, definido na hasta pública (art. 130, parágrafo único).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo 53º Concurso para o cargo de Juiz Substituto/GO, em 2007: *"João da Silva comparece à hasta pública realizada na Justiça Estadual e arremata um imóvel pertencente a uma pessoa que está sendo executada pela Fazenda Municipal. O arrematante será responsável por eventual débito relativo ao IPTU".*

3. Bem móvel alienado com dívidas de IPVA (art. 131, I, do CTN): o adquirente do veículo será o responsável pelos tributos em exame, enquanto o alienante, por ter relação direta com o fato gerador, permanece como contribuinte.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: "*O adquirente do veículo responde subsidiariamente com o proprietário anterior pelo pagamento do IPVA e acréscimos legais vencidos e não pagos".*

4. Fusão, cisão, transformação ou incorporação de empresas (art. 132 do CTN): a Lei n. 6.404/76 traz em seu bojo os conceitos de fusão, cisão, transformação e incorporação de empresas. A título meramente ilustrativo, veja abaixo algumas definições[34] dos institutos de que trata o art. 132 do Diploma Tributário:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 28-052006: "*A responsabilidade tributária da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, em relação aos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas, é exclusiva*".

Fusão: operação por meio da qual ocorre a união de duas ou mais sociedades para formar uma terceira sociedade nova, temporã, que sucederá as anciãs em todas as obrigações, deveres e direitos (art. 228 da Lei das S.As.);

Cisão: procedimento a partir do qual uma sociedade transfere parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse objetivo ou já anteriormente existentes, que assumem a parcela de ativos e passivos correspondente à cota de parcelas transacionadas (art. 229 da Lei das S.As.);

Transformação: caracteriza-se por uma mudança no formato societário até então vigente. Trata-se de uma operação por que passa a sociedade, sem sua dissolução ou sua liquidação, de um tipo para outro, como, por exemplo, migrar de sociedade limitada para anônima, ou de limitada para sociedade em nome coletivo, ou de anônima para sociedade de capital de indústria etc. (art. 220 da Lei das S.As.);

Incorporação: é operação que resulta na absorção de uma ou mais sociedades por outra, vindo esta a lhe(s) suceder em todos os direitos e obrigações (art. 227 da Lei das S.As.).

5. Responsabilidade por Sucessão Comercial (art. 133 do CTN): o art. 133 do CTN estabelece que a pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, a qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e mantiver a exploração, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, responde pelos tributos ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido.

Hugo de Brito Machado[35] salienta que "essa responsabilidade é integral se houver o alienante cessado a respectiva exploração. Será subsidiária com o alienante se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. Responder subsidiariamente significa que em primeiro lugar a dívida há de ser cobrada do alienante do fundo ou estabelecimento, e se este não tiver com que pagar será cobrada do adquirente".

6. Responsabilidade de terceiros (art. 134 do CTN): nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte, respondem de forma solidária com este, "nos atos que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis":

(a) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores.

Este tópico, precisamente, tem transitado em abundância nas provas de concursos públicos. Observe adiante algumas assertivas consideradas **incorretas**, que aqui citamos com o fito de ajudar a assimilação da matéria para as provas.

1. **"Considere que um menor esteja privado de sua liberdade de locomoção**

em razão de medida socioeducativa por prática de delito. Assim, em razão desse fato, o menor ficará insuscetível de sujeição passiva tributária, transferindo-se a responsabilidade para o pai".

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público da União de 2ª Categoria, em 18-11-2007.

2. **"Os pais respondem solidariamente pelos tributos devidos por seus filhos menores, inclusive no caso de ser possível à Fazenda Pública exigir diretamente dos filhos menores, estes na condição de contribuintes de direito, o cumprimento da obrigação tributária".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela PGE/MS (VII Concurso), para o cargo de Procurador do Estado, em 16-11-2004.

(b) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

(c) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

(d) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

(e) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

(f) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;

(g) **os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006: *"Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responde solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, o sócio, no caso de liquidação de sociedade de pessoas, em relação aos tributos devidos pela liquidada".*

Vale repisar que tal responsabilidade tem como requisitos a impossibilidade de o contribuinte realizar a satisfação da obrigação devida, e o **terceiro relacionado nos incisos do art. 134 tenha participado do ato provocador do fato gerador do gravame**.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/AL, em 05-05-2002: *"Os pais são responsáveis solidários pelos tributos devidos pelos filhos menores sempre que estes não possam satisfazer o crédito tributário".*

7. Sócio (administrador) de empresa, com relação à dívida tributária da sociedade (art. 134, VII, c/c art. 135, III, do CTN): o CTN permite a comunicabilidade entre o patrimônio da empresa e o patrimônio do sócio, mediante o instituto da despersonalização (desconsideração) da pessoa jurídica. Tal evento ocorrerá em virtude da identificação do **sócio com a condição de "diretor" ou "gerente", ao executar atos inequívocos de condução da sociedade**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de

Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006: *"Em caso de crédito tributário resultante de ato praticado por gerente de pessoa jurídica de direito privado que infrinja determinado dispositivo legal, a responsabilidade é da empresa, pois ela responde pelos atos praticados por seus dirigentes, gerentes ou representantes".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça/RO, em 07-06-2008.

Com efeito, **"os diretores e gerentes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de infração de lei"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina, para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-03-2007.

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006.

Ademais, impende destacar que a aplicação da responsabilização pessoal ocorrerá em face de dolo ou má-fé, uma vez que tais predicados estão ínsitos à aplicação da teoria do disregard of legal entity. Dessarte, dois são os pressupostos autorizadores de um legítimo redirecionamento de cobrança tributária: o preenchimento da condição de "gerente" e/ou o comportamento fraudulento.

Portanto, no âmbito da sujeição passiva indireta, esses são alguns importantes exemplos de situações que ilustram a temática da responsabilidade tributária. Como já se afirmou, trata-se do tema do próximo capítulo, quando será devidamente aprofundado.

3.3 Objeto da obrigação tributária

O objeto da obrigação tributária equivale à prestação a que se submete o sujeito passivo diante do fato imponível deflagrador da obrigação tributária. Pode se materializar em uma prestação dotada de patrimonialidade ou de instrumentalidade. A primeira, chamada "principal", tem o objeto consubstanciado em uma "obrigação de dar", estando definida no § 1º do art. 113 do CTN. A segunda, intitulada "acessória", revela o objeto como uma obrigação de fazer ou de não fazer, estando prevista no § 2º do art. 113 do CTN. Observe a previsão legal:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º A **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor em Ciência e Tecnologia da Fundação João Pinheiro do Estado de Minas Gerais, em 2007: *"A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente".*

> § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O objeto da obrigação tributária se refere à prestação a que deve se submeter o

contribuinte ou o responsável. Tal prestação pode ser de cunho pecuniário ou de cunho não pecuniário. Se pecuniária, a obrigação será principal; se não pecuniária, sê-lo-á acessória.

Note-as:

1. Obrigação principal: é uma prestação designativa do ato de pagar, afeta ao tributo e à **multa**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"A aplicação de multa pelo atraso no pagamento do tributo é a única forma de obrigação tributária acessória que a lei pode prever".*

Com efeito, **"de acordo com o Código Tributário Nacional, a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária"**.

> A assertiva foi considera **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor-Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007.

Representa, assim, uma "obrigação de dar", com cunho de patrimonialidade.

2. Obrigação acessória: é a prestação positiva ou negativa, que denota atos "de fazer" ou "não fazer", despidos do timbre de patrimonialidade. Assim, o agir ou o não agir, dissociados do ato de pagar, podem representar obrigações tributárias acessórias ou "deveres instrumentais do contribuinte"[36]. Exemplos: emitir notas fiscais, escriturar livros fiscais, entregar declarações, não trafegar com mercadoria desacompanhada de nota fiscal, não obstar o livre acesso da fiscalização à empresa (art. 200 do CTN). Estas últimas, aliás, são exemplos de obrigações tributárias acessórias negativas ou obrigações de não fazer etc.

O legislador deverá sempre indicar as pessoas que serão responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias, conforme os interesses da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Ademais, urge enfatizar que, mesmo nos casos em que o contribuinte ou o responsável não estejam obrigados em relação à obrigação principal, a acessória subsiste.

A propósito, o tema tem sido exaustivamente solicitado em provas, e, recentemente, a FCC, citando Roque Antonio Carrazza em teste de concurso (vide trecho a seguir), acatou a ideia de que a obrigação acessória **"pode existir sem que exista obrigação tributária principal, em virtude de isenção ou imunidade, por exemplo, e que deve vir sempre prevista em lei, com natureza jurídica de obrigação de fazer ou não fazer"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009.

"A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária 'stricto sensu', como ao plexo de deveres instrumentais, (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu. (...) Todos estes deveres, repita-se, não possuem, em si mesmos, cunho patrimonial." (CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 331-332)

Por fim, o descumprimento de uma obrigação acessória faz nascer uma obrigação principal, com relação à multa. Tal entendimento pode ser extraído da dicção do art. 113, § 3º, do CTN:

> Art. 113. (...)
>
> § 3º. **A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Sociedade Educacional de Santa Catarina (SOCIESC), para o cargo de Advogado da Cia. Águas de Joinville/SC, em 2008: *"O CTN prevê duas espécies de obrigações tributárias, a principal e a acessória".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Consulplan Consultoria, para o cargo de Fiscal Tributário da Prefeitura Municipal de Paulo Afonso/BA, em 30-03-2008.

Diante do exposto, memorize que o CTN prevê dois tipos de obrigações tributárias: a principal e a acessória.

3.4 Causa

A causa da obrigação tributária é o vínculo jurídico motivador do liame jurídico obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Pode residir na lei tributária ou na expressão designativa mais lata que a primeira, a saber, legislação tributária.

O vínculo jurídico em apreço pode ser apreendido na leitura dos arts. 114 e 115 do CTN. Observe-os:

> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
>
> Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

É fácil perceber que, enquanto se associou o fato gerador da obrigação principal à "lei", atrelou-se o fato gerador da obrigação acessória à "legislação tributária".

Nos concursos públicos, têm sido bastante frequentes, nos dispositivos citados, as trocas dos vocábulos "lei" por "legislação" (e vice-versa), conforme se nota nos itens abaixo transcritos, todos eles considerados **incorretos**:

1. "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em decreto ou regulamento como necessária e suficiente à sua ocorrência".
2. **"O fato gerador da obrigação acessória é a situação definida em lei que obriga o sujeito passivo às prestações de fazer ou não fazer que constituam objeto da obrigação".**

> As duas assertivas foram solicitadas em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007.
> **Observação:** item idêntico ao **n. 2**, evidenciando a troca da palavra "legislação" por "lei", foi cobrado na prova realizada pela Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009.

3. **“Fato gerador da obrigação principal é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.**

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008.

Veja, agora, uma ilustração que sintetiza nosso raciocínio:

Lei Tributária (art. 97)	**Legislação Tributária (art. 96)**
O FATO GERADOR da *obrigação tributária principal* é a situação prevista em LEI como necessária e suficiente à sua ocorrência.	O FATO GERADOR da *obrigação tributária acessória* é qualquer situação fática, prevista na LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, que não configure pagamento de tributo ou multa.
⇩ **Lei** ⇩ **Causa ou FG** da Obrigação Principal (art. 114 do CTN)	⇩ **Legislação Tributária** ⇩ **Causa ou FG** da Obrigação Acessória (art. 115 do CTN)

4 DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

Domicílio é o lugar de exercício dos direitos e cumprimento das obrigações, no sentido da exigibilidade. Na seara tributária, é o local, determinado pela legislação tributária, onde o sujeito passivo é chamado para cumprir seus deveres jurídicos da ordem tributária. Note o dispositivo:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, **na forma da legislação aplicável**, considera-se como tal:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *“O domicílio tributário pode ser eleito pelo contribuinte independentemente de previsão legal”.*

I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou

desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no

território da entidade tributante.

§ 1º. Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que

deram origem à obrigação.

§ 2º. A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Segundo o artigo transcrito, é possível assimilar suas regras conforme o esquema a seguir:

1. Regra geral e dotada de precedência: aplica-se o "domicílio de eleição".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A regra é no sentido da liberdade de eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova feita pela mesma instituição (NCE/UFRJ), para o cargo de Advogado da Eletrobrás, em 2409-2007.

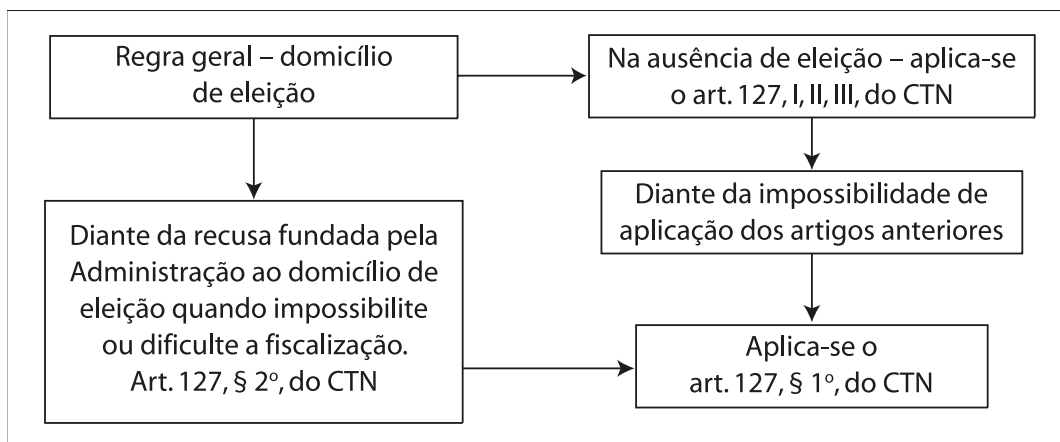
2. Na ausência de eleição: aplica-se o art. 127, I, II e III, do CTN.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"O domicílio tributário não pode ser eleito pelo contribuinte em nenhuma hipótese".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"O domicílio tributário deve ser estabelecido conforme critério da autoridade administrativa tributária".*

3. Na impossibilidade de aplicação dos incisos citados ou na recusa fundada da Administração quanto ao domicílio de eleição, quando impossibilite ou dificulte a fiscalização: aplica-se o art. 127, § 1º, do CTN, ou seja, o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Em linguagem simples, tenho dito que há um domicílio tributário "que é" e outros tantos "que podem ser". Vale dizer que o primeiro revela-se como **"o local de preferência do contribuinte, desde que não seja recusado pela autoridade administrativa"**. Os outros domicílios fiscais – os "que podem ser", v.g., a residência habitual do contribuinte, o lugar da situação dos bens etc. – despontarão no caso de ausência da livre eleição do domicílio tributário. Daí se dizer, com boa dose de segurança, que o local de preferência do contribuinte "é" seu domicílio, enquanto a sua residência habitual, por exemplo, "pode ser".

> A assertiva foi solicitada em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 24-08-2008.

Apreciemos as ilustrações:

Segundo Paulo de Barros Carvalho[37], "vige a regra da eleição do domicílio que o sujeito passivo pode fazer a qualquer tempo, decidindo, espontaneamente, sobre o local de sua preferência. Todas as comunicações fiscais, de avisos e esclarecimentos, bem como os atos, propriamente, de intercâmbio procedimental – intimações e notificações – serão dirigidas àquele lugar escolhido, que consta dos cadastros das repartições tributárias, e onde o fisco espera encontrar a pessoa, para a satisfação de mútuos interesses".

Luciano Amaro[38] ressalta que "não obstante o dispositivo pareça sugerir, como regra, o domicílio de eleição, na forma da legislação aplicável, a questão do domicílio costuma ser tratada pela lei tributária nos termos em que a matéria é disciplinada no Código Tributário Nacional. As peculiaridades deste ou daquele tributo podem alterar a questão do domicílio fiscal de uma mesma pessoa".

De acordo com o inciso I do art. 127 do CTN, "na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal, quanto às pessoas naturais, **a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade**".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Se não houver opção pelo sujeito passivo, considera-se domicílio tributário da pessoa física a sua residência habitual, ou sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova feita pela mesma instituição (NCE/UFRJ), para o cargo de Advogado da Eletrobrás, em 2409-2007.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: "*Com relação ao domicílio tributário, é possivel afirmar que a residência das pessoas físicas não pode ser escolhida como domicílio tributário*".

No que tange às particularidades do IPTU, Renato Lopes Becho[39] assevera:

> "O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é também um campo fértil para exemplos. O contribuinte que possua um terreno não edificado, terá no local onde está seu imóvel o critério espacial do tributo, mas pode e deve eleger como domicílio tributário sua residência, que pode ser ou não na mesma cidade, Estado ou país. O mesmo acontece com quem tenha um apartamento de veraneio em uma cidade e apresenta com o domicílio tributário a fazenda onde reside, em outro Estado da Federação".

À luz do inciso II do art. 127 do CTN, "na falta de eleição, pelo contribuinte ou

responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal, quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, **o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento”**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007: “ *O domicílio tributário, das pessoas jurídicas de direito privado ou das firmas individuais, é o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento*”.
> **Observação:** item idêntico foi cobrado na prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Fiscal de Tributos do Município de Altos/PI, em 13-09-2009.

Em outras palavras, equivale dizer que o domicílio tributário da pessoa jurídica de direito privado (ou firma individual) será assim definido:

1º lugar: o domicílio de eleição;

2º lugar: o lugar da sua sede **ou** o lugar de cada estabelecimento (em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação).

Daí se assegurar que nem sempre a escolha recairá sobre o “lugar da sede da empresa”, pois, detendo a pessoa jurídica vários estabelecimentos, o domicílio fiscal será o “lugar de cada estabelecimento” (em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação).

Para o caso de pluralidade de domicílios nas situações das pessoas jurídicas, salutar é a lição de Hugo de Brito Machado[40]:

> “Se a pessoa jurídica tem um único estabelecimento não há dificuldade, pois o local deste é o domicílio tributativo. Se tem vários, pode escolher o domicílio, observando o seguinte: (a) a escolha não pode recair em local fora do território da entidade tributante, por motivos óbvios; (b) no que se refere aos tributos cujo fato gerador se verifica em relação a cada estabelecimento, como acontece, por exemplo, com o ICMS, a legislação específica geralmente exclui essa liberdade de escolha, determinando que o domicílio tributário é o local da sede de cada estabelecimento, que considera, para aquele efeito, contribuinte isolado; quanto aos tributos dos quais, como no imposto de renda, o fato gerador é apurado em relação à empresa, em sua totalidade, prevalece a liberdade de escolha, limitada, porém, pela regra do § 2º do art. 127 do CTN”.

Como se nota, para os casos do IPI e do ICMS, havendo matriz e filiais, “o princípio da autonomia do estabelecimento faz de cada filial uma unidade independente”[41].

Por fim, com fulcro no inciso III do art. 127 do CTN, “na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal, quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante”.

Quanto ao inciso III do art. 127, urge observarmos as pontuais palavras de Pedro Marcelo Decomain[42]:

> “O inciso III do art. 127 afirma, por derradeiro, que, inexistindo escolha do sujeito passivo, em sendo ele pessoa jurídica de Direito Público, será considerado seu domicílio qualquer de suas repartições no território da entidade tributante. A disposição pode parecer estranha, mas é possível que pessoas jurídicas de Direito Público sejam contribuintes de tributos cobrados por outras. Vale relembrar que a imunidade recíproca, prevista na Constituição e reafirmada pelo CTN, abrange unicamente impostos. Não alcança nem as taxas, nem as contribuições. Se uma pessoa jurídica de Direito Público for contribuinte de alguma delas (como as contribuições previdenciárias, relativamente aos seus empregados, com vínculo regido pela legislação trabalhista, por exemplo), como seu domicílio tributário,

inexistindo escolha prévia de sua parte, será considerada qualquer de suas repartições, no território da entidade tributante".

À luz do § 1º do art. 127 do CTN, temos que "quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação".

Com interessantes exemplos, o mesmo autor[43] evidencia que o "§ 1º do art. 127 contém ainda outra regra suplementar, para definição do domicílio tributário, a ser aplicada quando não haja lugar para incidência das regras contidas nos incisos de seu caput. (...) A regra pode ser importante, por exemplo, para os circos e outros estabelecimentos de espetáculos ambulantes. Incidindo ISS sobre os serviços que prestem, e sendo eles essencialmente nômades, por seu domicílio tributário será considerado cada local em que se exibem e no qual, portanto, prestam os serviços tributados".

E finalizando o raciocínio, complementa ao dispor sobre o § 2º do art. 127 do CTN: "(...) o respectivo § 2º afirma que tal escolha pode ser recusada pela autoridade administrativa, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação do tributo e a fiscalização dos fatos geradores correspondentes. Nesse caso, de recusa do domicílio eleito pelo próprio sujeito passivo, seu domicílio tributário passará a ser determinado segundo a regra do § 1º. Como essa regra se reporta à impossibilidade de aplicação daquilo que é disciplinado pelos incisos do caput, tem-se, em verdade, que o domicílio tributário do sujeito passivo será determinado, antes de tudo – em caso de recusa pelo Fisco daquele domicílio que haja sido eleito –, conforme as regras daqueles incisos do caput. Somente se nenhuma dessas regras se mostrar aplicável, incidirá a norma subsidiária do § 1º"[44].

Como se nota, **"o domicílio tributário pode ser eleito pelo contribuinte, na forma da legislação tributária, mas pode ser recusado pela autoridade administrativa"a**, por razões de **praticidade fiscalb**.

> **a.** A assertiva foi solicitada em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007.
> **b.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Lei específica do tributo pode excluir ou restringir a eleição do domicílio pelo contribuinte, por razões de praticidade fiscal".*

Não é outro o entendimento de nossos Tribunais:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DOMICÍLIO FISCAL. DIFICULDADE DE ARRECADAÇÃO E/OU LOCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE ELEIÇÃO OU REVISÃO PELO FISCO. ART. 127, § 2º, DO CTN. 1. O sujeito ativo tributante, enfrentando dificuldades para arrecadar ou localizar o domicílio tributário do contribuinte, poderá fixá-lo nos limites estabelecidos por lei (art. 127, § 2º, do CTN). 2. Esse princípio não afeta direito subjetivo do contribuinte. 3. Inexistência de prova de mudança de domicílio do contribuinte para outro Município que não o eleito pelo Fisco, cidade na qual se localiza a sua residência, a sede da pessoa jurídica da qual é sócio, e praticamente a quase totalidade de seu patrimônio, não tendo outra conotação, a eleição de outro domicílio para fins de arrecadação tributária, que a de criar embaraço à fiscalização. No mandado de segurança, a prova é pré-constituída. 4. Recurso não provido. (REsp 437.383/MG, 1ª T., rel. Min. José Delgado. j. 27-08-2002)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA EXIGIR O TRIBUTO. CTN, ART. 127, II. DECRETO-LEI 406/68 (ART. 12, A). 1. É juridicamente possível as pessoas jurídicas ou firmas individuais possuírem mais de um domicílio tributário. 2. Para o ISS, quanto ao fato gerador, considera-se o local onde se efetivar a prestação do serviço. O estabelecimento prestador pode ser a matriz, como a filial, para os efeitos tributários, competindo o do local da atividade constitutiva do fato gerador. 3. Precedentes jurisprudenciais. 4. Recurso provido. (REsp 302.330/MG, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira. j. 05-04-2001)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. LANÇAMENTO. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE. VIA POSTAL. CORRESPONDÊNCIA ENTREGUE EM ANTIGO ESCRITÓRIO DO CONTRIBUINTE. INEFICÁCIA. I – A intimação do lançamento fiscal do Imposto de Renda contra pessoa física deve ser feita no local em que esta mantém seu domicílio. Não vale intimação dirigida a local onde o contribuinte manteve antigo escritório, nada importando a circunstância de a mudança do endereço profissional não ter sido comunicado ao Fisco. II – É improcedente a execução, se o crédito fiscal em cobrança resultou de lançamento nulo, por ineficácia da respectiva intimação. (REsp 186.815/DF, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 03-12-1998)

Conforme se pode notar, a regra é que se proceda, voluntariamente, à escolha do domicílio. **Se a eleição for feita**, pode a Fazenda Pública recusá-la, em virtude de impossibilidade ou dificuldade na fiscalização **(art. 127, § 2º, do CTN)**. Nesse caso, o domicílio será o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *“Nos casos em que há eleição do domicílio tributário, pode a autoridade administrativa recusar o domicílio eleito, quando este impos-sibilite ou dificulte a arrecadação ou fiscalização do tributo”.*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *“O domicilio tributário eleito pelo contribuinte, em nenhuma hipótese, poderá ser recusado pela autoridade administrativa”.*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007.

Por derradeiro, repise-se que, **se a eleição não for feita**, aplicar-se-ão as regras previstas nos incisos I, II e III do art. 127. A dúvida poderia surgir em face da inadequação de tais incisos no caso concreto, hipótese solvida pelo CTN, consoante o § 1º do art. 127, segundo o qual se aplica a regra utilizável para a “recusa do domicílio”, isto é, o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

Na esfera criminal, a definição da competência para a ação penal decorrente da suposta prática de ilícitos penais tributários, independe do domicílio fiscal[45], como se pode ver na judiciosa decisão do STJ, a seguir transcrita:

EMENTA: CONFLITO DE COMPETÊNCIA. JUÍZOS FEDERAIS. COMARCAS DIVERSAS. ILÍCITO TRIBUTÁRIO. DOMICÍLIO FISCAL. LOCAL DA CONSUMAÇÃO DO DELITO. Conhecido o local em que se consumou o ilícito penal tributário, perde a relevância a eleição do domicílio fiscal feita pelos réus, principalmente na espécie, onde se pode constatar que tal indicação culminará em dificultar e prejudicar o andamento da instrução criminal. Precedentes análogos. Conflito conhecido, declarando-se a competência do Juízo Federal de Campinas/SP. (CC 40.361/MG, 3ª T.,

rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, j. 10-03-2004)

Acerca do embaraço causado pelo contribuinte ante o Fisco, como forma de burlar ou dificultar a arrecadação e a fiscalização das exações, imperiosos são os apontamentos de Hugo de Brito Machado Segundo[46], citando a ementa do REsp 437.383/MG, já reproduzido em linhas acima:

> "Domicílio eleito como forma de embaraçar a fiscalização – Em situação na qual o contribuinte tinha sua residência, a sede da pessoa jurídica da qual é sócio, e a quase totalidade de seu patrimônio localizados no Município 'A', e não obstante elegeu o Município 'B' como sendo seu domicílio tributário, o STJ entendeu que havia evidente propósito de embaraçar a fiscalização, e considerou possível a fixação de seu domicílio tributário pelo Fisco (que, no caso, fixou-o no Município 'A'), nos termos do § 2º do art. 127 do CTN. (...)".

É importante registrar que não tem guarida o frágil argumento de que "a inviolabilidade do domicílio (CF, art. 5º, XI) traria óbices à fiscalização dos tributos, o que justificaria a recusa fiscal da residência do contribuinte como seu domicílio fiscal". Trata-se de absurdez, já repudiada no STJ:

> **EMENTA:** DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO – MESMO DA RESIDÊNCIA. Não procede o argumento de que sendo inviolável o domicilio da pessoa física, dificultaria a atuação dos agentes fiscais, caso tenha o domicilio tributário a mesma sede, porque tal proteção deixaria de existir. É injustificável e sem base legal impedir o contribuinte de indicar sua residência para domicilio tributário. Recurso improvido. (REsp 28.237/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 16-11-1992)

1 CASSONE, Vitório. Direito tributário, 18. ed., p. 143.

2 ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 68.

3 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 127-128.

4 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 102.

5 ROSA JR., Luiz Emygdio F. Manual de direito financeiro e tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 213.

6 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 371.

7 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 372.

8 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária, p. 320.

9 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária, 2. ed., p. 90.

10 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 267.

11 MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 256.

12 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 279.

13 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 269.

14 Ibidem, p. 267.

15 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 71.

16 Exemplo citado por: AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 268; e MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 98.

17 Exemplo citado por: BORBA, Cláudio. Direito tributário: teoria e questões. 23. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, 313; e MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 256.

18 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 268.

19 Idem.

20 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 71.

21 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 279.

22 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 269.

23 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 280. O autor critica o italianismo “complessivo”, enaltecendo o fato de que o termo neológico não faz parte do nosso vernáculo.

24 FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 70.

25 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 268.

26 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 279.

27 Exemplo citado por: FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 71; BORBA, Cláudio. Direito tributário: teoria e questões. 23. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 312; AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 270; e TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 248.

28 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 98.

29 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 268.

30 Ibidem, p. 269.

31 Registre-se que Ricardo Lobo Torres (in Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 251) associa o IPTU ao fato gerador periódico, “pois cobrado anualmente”. Com a devida vênia, ousamos discordar do entendimento do estimado e ilustre professor, preferindo aproximar o gravame do fato gerador continuado.

32 AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 316-317.

33 CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e prática do direito processual tributário, 2. ed., p. 101.

34 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 154-155.

35 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 154-155.

36 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 287.

37 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed., pp. 302-303.

38 AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 331.

39 BECHO, Renato Lopes. Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 1017.

40 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 149.

41 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 304.

42 DECOMAIN, Pedro Marcelo. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 477.

43 Idem.

44 DECOMAIN, Pedro Marcelo. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 477.

45 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário, p. 128.

46 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Código Tributário Nacional, pp. 232-233.

23

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1 CONCEITOS INTRODUTÓRIOS

Em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto ("contribuinte"). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto ("responsável tributário").

Em sentido estrito, é a sujeição passiva indireta a submissão ao direito de crédito do Fisco, em virtude de **expressa determinação legal**, de pessoa diversa do contribuinte, desde que tenha um vínculo indireto com a situação que corresponda ao fato gerador (art. 128 do CTN).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"O sujeito passivo da obrigação principal diz-se 'responsável', quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"O 'responsável' tributário é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo".*

Acertadamente, Hugo de Brito Machado afirma que "no Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. (...) Em sentido amplo, é a **submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária**. (...) Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva"[1].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no VII Concurso Público para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 16-11-2004: *"Responsabilidade tributária, em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária".*

Essa responsabilidade poderá ser por substituição ou por transferência.

a) Responsabilidade por substituição: quando a lei determina que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – o responsável – já é o sujeito passivo. Assim, "o contribuinte é logo esquecido, não sendo ele nem sequer indicado sujeito passivo, pois o legislador já o 'substitui' pelo responsável"[2].

Alexandre Barros Castro, acerca da substituição tributária, destaca valiosos comentários e traz exemplo que muito nos auxiliará na melhor compreensão do tema:

> "(...) a lei pode atribuir à terceira pessoa vinculada ao fato gerador o ônus da exação. Exemplo claro dessa modalidade, como já vimos, é o imposto de renda na fonte, em que, por força legal, a fonte pagadora é obrigada a reter e recolher aos cofres públicos o montante descontado do indivíduo que prestou serviços com ou sem vínculo empregatício. Assim, a obrigação do contribuinte (que auferiu a renda) fica excluída, passando a ser responsável aquele que pagou pelo trabalho exercido. (...) Importante observar que tal instituto se dá de forma exclusiva, sem qualquer solidariedade ou caráter subsidiário. Por imposição legal, à fonte pagadora é conferida a obrigação de reter e recolher aos cofres públicos a parcela paga a seus assalariados ou assemelhados, sob pena de, em não o fazendo, sobre si recaírem todos os ônus da exação, sem que para tanto reste-lhe qualquer direito de regresso contra o real contribuinte, haja vista que a fonte pagadora assume inteiramente o polo passivo da obrigação tributária (o que auferiu a renda), afastando por completo aquele"[3].

Assim, podemos concluir que a substituição tributária possui função de arrecadar o tributo por conta do Estado, não considerando o substituto como verdadeiro devedor do tributo[4].

Vale destacar, ainda, que "o substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído (...)"[5].

b) Responsabilidade por transferência: quando, por expressa previsão legal, a ocorrência de um fato, posterior ao surgimento da obrigação, transfere a um terceiro a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, que até então era ocupada pelo contribuinte. Nesse caso, "o contribuinte não é ignorado, havendo a mudança do sujeito passivo em momento posterior"[6]. Essa transferência poderá excluir a responsabilidade do contribuinte ou atribuí-la em caráter supletivo. Esta comporta três situações possíveis: a **responsabilidade por solidariedade,** a **responsabilidade dos sucessores** e a **responsabilidade de terceiros**, conforme será estudado adiante.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Sorocaba/SP, em 21-05-2006: *"A responsabilidade pelo crédito tributário pode ser atribuída de modo expresso à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial do referido crédito".*

Passemos, agora, aos conceitos de **contribuinte** e **responsável**:

1.1 Conceito: contribuinte versus responsável

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"O sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável, de acordo com o CTN".*

A princípio, vale destacar as lições de Ricardo Lobo Torres, que muito nos auxiliará na conceituação dos institutos supramencionados. Diz o eminente mestre que "as diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: (I) o contribuinte tem o débito (debitum, Schuld), que é o dever de prestação e a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (obligatio), enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; (II) a posição do contribuinte surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (Haftungstatbestand)"[7].

a) Contribuinte: é a pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Assim, o contribuinte é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou a multa) e a que participou diretamente do fato imponível, dele se beneficiando economicamente. Daí se evidencia a natureza econômica na relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador, uma vez que o CTN adotou um critério econômico de incidência: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato imponível, desconsiderando os critérios territorial e de cidadania. Dessa forma, constituindo o fato gerador um índice ou medida da capacidade contributiva do cidadão, nada mais normal que seja o contribuinte a pessoa obrigada ao pagamento do tributo (e/ou a multa).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Unama, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Bragança/PA, em 2007: *"Sobre a sistemática de tributação pátria, é possível afirmar que 'contribuinte' é o sujeito passivo da obrigação tributária, que tem relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador da respectiva obrigação tributária".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"O sujeito passivo da obrigação principal diz-se 'contribuinte', quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"'Contribuinte' é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui fato gerador".*

Observação: item idêntico foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007.

Não se deve esquecer que o fato gerador é um fato econômico com relevo no mundo jurídico, servindo de índice de medida da capacidade contributiva do cidadão. Assim, normalmente a lei confere a obrigação de pagar o tributo à pessoa que tenha estado em relação econômica com a situação que constitua o fato gerador respectivo, ou seja, à pessoa que dela auferiu uma vantagem patrimonial, isto é, o contribuinte.

Em síntese, o "contribuinte será aquela pessoa física ou jurídica que realizar a materialidade descrita na regra-matriz tributária. Se o critério material é composto de um verbo e seu complemento, isso significa que alguém terá que realizar tal conduta descrita no verbo"[8].

b) Responsável: é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, **o responsável é sujeito passivo indireto**, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"O responsável é aquele que, apesar de não realizar o fato gerador, está obrigado por lei a pagar o tributo".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: *"O pai que é responsabilizado, em razão da lei, pelo pagamento de tributo originalmente devido pelo filho passa a ter a qualidade de sujeito ativo".*

Luciano Amaro[9] afirma que "a figura do responsável aparece na problemática da obrigação tributária principal por uma série de razões que são valorizadas pelo legislador ao definir a sujeição passiva tributária. Após definir o fato gerador e, naturalmente, localizar a pessoa que deveria (ou poderia) ocupar o polo passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte, o legislador pode ignorar esse personagem e eleger como sujeito passivo outra pessoa (que tenha relação com o fato gerador)".

Continua o ilustrado mestre[10] delineando que "não se confunda o **sujeito passivo indireto com o sujeito passivo de tributo indireto**. O dito tributo indireto é o que, embora onere o contribuinte ('de direito'), atinge, reflexamente, um terceiro (o chamado contribuinte 'de fato'); por oposição, o tributo direto atinge o próprio contribuinte 'de direito' (que acumularia também a condição de contribuinte de 'fato'). Sujeito passivo indireto (que pode, em princípio, estar presente tanto em tributos diretos como também em tributos indiretos) é um terceiro que ('de direito' e não 'de fato') é eleito como devedor da obrigação tributária".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A respeito da sujeição passiva da obrigação tributária principal, é possível afirmar que o contribuinte é sujeito passivo indireto e o responsável tributário é sujeito passivo direto".*

Todavia, a lei não pode atribuir a responsabilidade tributária pelo pagamento de tributo a qualquer "terceiro responsável", em razão do que dispõe o art. 128, que aclara e complementa o art. 121, parágrafo único, II, ambos do CTN.

Em primeiro lugar, o responsável é um terceiro, mas o legislador não tem liberdade

para designar "qualquer terceiro" como responsável tributário, porque o mencionado dispositivo legal determina que o escolhido tenha uma vinculação mínima, de qualquer natureza, com o fato gerador da respectiva obrigação. Menos, é claro, aquela vinculação de natureza pessoal e direta, porque quem a tem é o contribuinte. Portanto, é de suma importância a aferição da intensidade do vínculo, que, existindo, deve se mostrar na dosagem precisamente correta.

Observe o teor do artigo:

> Art. 128. (...) a **leia** pode atribuir de **modo expressob** a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (Grifos nossos)

> **a.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"As hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário, já reguladas pelo CTN, não podem ser alteradas em seu regime pelo legislador ordinário".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"A responsabilidade tributária pode ser presumida ou decorrente de analogia ou equidade".*
>
> **b.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional (PFN/MF), em 1998: *"Segundo decorre do CTN, a lei não pode atribuir de modo implícito a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, nem a quem seja desvinculado do fato gerador da respectiva obrigação".*

Observe que é vedada a "transferência implícita" do encargo a outrem. Além disso, os casos de responsabilidade não estão delineados em "legislação", mas em lei. De fato, a sujeição passiva – direta ou indireta – submete-se à reserva legal (art. 97, III, CTN), isto é, à necessidade de lei formal, sob pena de se validarem, indevidamente, instrumentos contratuais inoponíveis à Fazenda, conforme se depreende do **art. 123**, abaixo transcrito:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor em Ciência e Tecnologia da Fundação João Pinheiro do Estado de Minas Gerais, em 2007: *"Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFRJ/NCE, para o cargo de Técnico da Fazenda Estadual (TFE/AM), em 18-09-2005.

> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. (Grifos nossos)

Nessa medida, exemplificadamente, se um locatário de um apartamento assume o IPTU e não honra o contrato particular de locação por ele assinado, deixando de adimplir o tributo devido, a Fazenda Municipal irá exigir o recolhimento do gravame do proprietário do imóvel. O contrato entre as duas partes só produzirá efeitos na esfera civil, devendo o proprietário do imóvel antecipar o valor correspondente ao Fisco, sem

arguir força probante à convenção particular, pretendendo fazê-la oponível à Fazenda. Aliás, as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco no intuito de se modificar o sujeito passivo. Cabe, no entanto, de forma regressiva, se aprouver ao proprietário, a ação de indenização contra o inquilino, que deverá arcar com o ônus contratual. Outros exemplos: acordo entre empregado e empregador para que este não retenha o IRRF; ou acordo entre comprador e vendedor de bens, a fim de que este efetue a venda àquele sem o ICMS.

Renato Lopes Becho, destacando a influência principiológica da supremacia do interesse público sobre o Direito Tributário, ensina que "se os pactos e acordos de ordem privada fossem oponíveis aos órgãos da administração tributária, o Fisco poderia se ver constantemente impedido de exigir os tributos que lhe são devidos, por alterações nas relações jurídicas que, de fato, não lhes alteram as materialidades estipuladas constitucionalmente"[11].

1.2 Conceito: responsabilidade pessoal versus responsabilidade subsidiária

Para o estabelecimento desse relevante traço distintivo, faz-se mister a leitura do art. 128 do CTN:

> Art. 128. (...) a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (Grifos nossos)

Da leitura do **preceptivo**, deflui que a responsabilidade tributária pode recair exclusivamente sobre o sujeito passivo – caso de exclusão da responsabilidade do contribuinte – ou sobre este incidir de modo subsidiário ou supletivo, ou seja, a hipótese em que um e outro serão chamados a arcar com o ônus tributário, em uma natural ordem de preferência. Passemos ao detalhe da classificação:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"A lei pode atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas por várias instituições. Note-as: **(I)** FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008; **(II)** Ministério Público do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Paraná, em 26-07-2009; **(III)** Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 07-06-2008.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007: *"A lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, mas não pode excluir, sob qualquer pretexto, a responsabilidade do contribuinte".*
>
> **Observação:** item idêntico foi cobrado na prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Fiscal de Tributos do Município de Altos/PI, em 13-09-2009.

a) Responsabilidade pessoal: segundo o art. 128, parte final, do CTN, o

contribuinte é excluído totalmente, dando ensejo à responsabilidade pessoal – atribuída por lei e por meio da qual se desvia o foco da exigibilidade – sobre a terceira pessoa (responsável), vinculada ao fato gerador. Tal deslocamento faz com que o contribuinte não responda por mais nada.

O art. 131 do CTN, a propósito, prevê textualmente em seus incisos a responsabilização pessoal:

> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
>
> I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;
>
> II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
>
> III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão. (Grifo nosso)

Tal preceptivo indica responsabilidade pessoal – e exclusiva – das pessoas discriminadas nos incisos I, II e III, afastando-se a responsabilidade dos devedores originais. Estes não responderão "supletivamente" (ou "subsidiariamente") ou mesmo "solidariamente", já que o devedor sucedido pode **(1)** ter desaparecido (nos casos dos incisos II e III) ou pode **(2)** não ter relevância (inciso I).

Outro didático exemplo de responsabilidade pessoal pode ser extraído do art. 135 do CTN. Observe a menção:

> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
>
> I – as pessoas referidas no artigo anterior;
>
> II – os mandatários, prepostos e empregados;
>
> III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (Grifos nossos)

O comando em estudo indica a responsabilidade pessoal – e exclusiva – das pessoas discriminadas nos incisos I, II e III, ou seja, mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes, além daquelas constantes dos incisos do art. 134 do CTN. Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por pessoas que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tal representante. Assim, não se atinge o contribuinte quando houver **(a)** excesso de poderes ou **(b)** infração da lei, contrato social ou estatutos – condições à aplicação do preceptivo, cujo aprofundamento será oportunamente feito ao término deste capítulo.

b) Responsabilidade subsidiária ou supletiva: segundo o art. 128 do CTN, o contribuinte é excluído parcialmente, dando ensejo à responsabilidade subsidiária ou supletiva. Esta, atribuída por lei, indica que o responsável designado em lei responde pela parte ou pelo todo da obrigação tributária que o contribuinte deixar de cumprir.

Inicialmente, cobra-se do contribuinte; caso este não disponha de recursos suficientes, cobra-se do responsável. Logo, "o dito responsável solidário só é chamado a satisfazer a obrigação "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte"[12]. Portanto, há nítido benefício de ordem, isto é, o terceiro somente responderá com o seu patrimônio se o contribuinte não tiver bens suficientes para arcar com o débito. Diga-se, pois, que **não** se trata de "solidariedade" (arts. 124 e 125 do CTN) – tema que será oportunamente aprofundado –, porquanto no caso em

apreço a lei, no próprio texto, elege o terceiro como devedor do tributo, na mesma posição do contribuinte.

Nessa medida, a Fazenda Pública deverá esgotar todos os caminhos para alcançar os bens do devedor principal, voltando suas atenções aos terceiros, após frustrada a tentativa de percepção de recursos do contribuinte.

Basicamente, este tipo de responsabilização se dá nos casos previstos no art. 134 do CTN, conquanto se mencione no dispositivo, de forma explícita, o termo "solidariamente". Veja o comando legal:

> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
> I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
> II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
> III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
> IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
> V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
> VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;
> VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. (Grifo nosso)

Registre-se que, a nosso ver, a responsabilidade "solidária", assim intitulada no preceptivo, **não** é "solidária plena", mas, sim, **subsidiária**, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após, exige-se o gravame do responsável. Portanto, à luz do art. 134 do CTN, conclusivamente, podemos dizer, entre outras situações:

> **(1)** só é possível exigir o ITBI de um tabelião (art. 134, VI, do CTN) se não houver como receber do contribuinte (vendedor ou comprador, na forma prevista em lei);
> **(2)** só é possível exigir o tributo do inventariante (art. 134, IV, do CTN), relativo a negócios realizados, se o espólio não possuir valores suficientes para arcar com o respectivo encargo;
> **(3)** só é possível exigir o tributo do administrador judicial (art. 134, V, do CTN), relativo a negócios realizados, se os bens constantes da massa falida não forem suficientes à satisfação do crédito tributário;
> **(4)** só é possível exigir o tributo do tutor (art. 134, II, do CTN), relativo a negócios realizados, se o tutelado não lograr satisfazer com recursos próprios o crédito exigido.

Passemos, agora, aos conceitos de responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência.

1.3 Conceito: responsabilidade por substituição versus responsabilidade por transferência

Existem duas espécies de responsabilidade tributária quanto à escolha do responsável perante o marco temporal do fato gerador: **responsabilidade por substituição** e **responsabilidade por transferência**. Esta última comporta três situações possíveis: a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores e a responsabilidade de terceiros. Observe o quadro explicativo a seguir:

SUJEITO PASSIVO	
I. Direto (contribuinte)	
II. Indireto (responsável):	
a) por Substituição	
b) por Transferência:	*De Terceiros* *Por Solidariedade* *Dos Sucessores*

a) Responsabilidade por substituição: também intitulada responsabilidade originária ou de 1º grau, dá-se quando a terceira pessoa (substituto) vem e ocupa o lugar do contribuinte (substituído), antes da ocorrência do fato gerador. A essa pessoa, que a lei ordena que substitua o contribuinte, dá-se o nome de "responsável por substituição" ou "contribuinte substituto", ou, ainda, "substituto tributário". Aqui a obrigação de pagar, desde o início, é do responsável, ficando o contribuinte desonerado de quaisquer deveres.

Nas palavras de José Eduardo Soares de Melo, "trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva"[13].

Além disso, "sem dúvida, nos casos de substituição tributária não figuram simultaneamente, em posições equiparadas, em face do Estado o sujeito passivo verdadeiro e próprio e o substituto tributário. **Com exclusividade, só este último é encarregado, pela lei, de efetuar o pagamento do tributo ao Fisco"**[14].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"Com relação ao instituto da substituição tributária, aplicado ao ICMS, é possível afirmar que se trata de um mecanismo legal pelo qual a responsabilidade pelo pagamento do imposto pode ser atribuída a sujeito passivo outro que não o contribuinte, destinatário constitucional do tributo".*

Observe que "o instituto da substituição tributária tem por fundamento o atendimento do interesse da chamada "Administração Tributária". Muitas vezes é difícil para a Administração efetuar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. Daí surgir o regime jurídico da substituição tributária que se justifica, basicamente, por três importantes motivos:

a) pela dificuldade em fiscalizar contribuintes extremamente pulverizados;

b) pela necessidade de evitar, mediante a concentração da fiscalização, a evasão fiscal ilícita; e

c) como medida indicada para agilizar a arrecadação e, consequentemente, acelerar a disponibilidade dos recursos"[15].

A responsabilidade por substituição ocorre **com maior frequência** no âmbito do ICMS e do IR. Quanto a este último imposto, veja o que dispõe o parágrafo único, art. 45 do CTN:

] Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: "A TW Administração Ltda. recolhe mensalmente a contribuição social devida ao INSS, referente à quota parte do empregado, mediante desconto em folha de pagamento. A TW Administração Ltda. possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da contribuição social".

> Art. 45. (...)
> Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

A seguir, apresentam-se bons exemplos de substitutos tributários: **(1)** o empregador, com relação ao IRRF relativo à renda do empregado; **(2)** a Caixa Econômica Federal, com relação ao IR incidente sobre o prêmio da loteria auferido pelo ganhador da receita; **(3)** os fundos de previdência privada, que devem reter o IR na fonte e repassar à União; **(4)** o laticínio, com relação ao ICMS devido pelo produtor rural na comercialização de leite cru; **(5)** a usina, com relação ao ICMS devido pelo produtor rural na comercialização da cana em caule; entre outros.

Quanto ao substituto tributário, segue interessante julgado do STJ:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO PRESIDENTE DA FUNDAÇÃO SISTEL DE SEGURIDADE SOCIAL PARA FIGURAR COMO AUTORIDADE COATORA. ATIVIDADE EXERCIDA DE MERA RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O SAQUE DAS CONTRIBUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. 1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por Iraci Ferreira de Souza Lima e Outros em face de ato do Delegado da Receita Federal no Distrito Federal e do Presidente da Fundação Sistel de Seguridade Social objetivando excluir a incidência do IRRF sobre o saque das contribuições efetuadas à entidade de previdência privada. (...) 2. Esta Corte possui o entendimento de que o fundo de previdência privada é o responsável tributário por substituição, estando obrigado a reter na fonte e a repassar o imposto de renda aos cofres da União. Tal atividade, porém, não o legitima para figurar no polo passivo da ação de mandado de segurança na qualidade de autoridade coatora. 3. Autoridade coatora é o agente que, no exercício de atribuições do Poder Público, é o responsável pela prática do ato impugnado e contra quem se deve impetrar a ação mandamental. 4. Recurso especial provido, excluindo-se da lide a Fundação Sistel de Seguridade Social ante a sua ilegitimidade passiva. Prejudicada a análise das demais questões. (REsp 664.503/DF, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 21-10-2004) (Grifo nosso)

Desse modo, em termos práticos, se o empregador, e.g., deixar de reter o IRRF, a ação do Fisco deve dirigir-se contra ele, e não contra o empregado, por este ficar excluído da relação jurídico-tributária. Com efeito, se a empresa proceder ao desconto do valor do imposto no salário do empregado e não o recolher aos cofres públicos, haverá apropriação indébita e seus administradores serão pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários, como se verá oportunamente neste capítulo (art. 135, III, do CTN c/c art. 137, III, "c", CTN).

Ad argumentandum, registre-se que a doutrina distingue, relativamente ao ICMS, duas espécies de substituição tributária: **substituição regressiva e substituição progressiva**.

Note o item considerado **CORRETO**, na prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da

> Fazenda Nacional, em 2004: *"Instituto que atende ao princípio da praticabilidade da tributação, a substituição tributária pode ser: regressiva, ou para trás, tendo por efeito o diferimento do tributo; e progressiva, ou para frente, pressupondo a antecipação do fato gerador, calculando-se o tributo devido de acordo com uma base de cálculo estimada".*

a.1) Substituição regressiva (antecedente ou "para trás"): é a postergação ou o adiamento do recolhimento do tributo com relação ao momento pretérito em que ocorre o fato gerador. Assim, à luz da falta de contemporaneidade do pagamento diferido com o fato imponível antecedente, adia-se o momento da quitação do ICMS por mera conveniência da Administração Fiscal, uma vez que o substituído não dispõe de aparato fiscal ou contábil para efetuá-lo, fazendo recair o ônus tributário sobre o substituto legal tributário.

A substituição regressiva representa, assim, o fenômeno tributário conhecido por **diferimento**, viabilizador da otimização do esforço fiscal da entidade tributante, que passa a ter em mira um número bem menor de sujeitos passivos sob seu controle fiscalizatório. São exemplos de produtos que se inserem no contexto de substituição tributária "para trás": o leite cru (o produtor rural versus laticínio – este recolhe para aquele); a cana em caule (o produtor rural versus usina – esta recolhe para aquele); a sucata (o sucateiro versus indústria); a carne de animais de corte (o produtor versus frigorífico) etc.

Observe, agora, um quadro mnemônico sobre a substituição tributária "para trás":

a.2) Substituição progressiva (subsequente ou "para frente"): é a antecipação do recolhimento do tributo cujo fato gerador ocorrerá (se ocorrer) em um momento posterior, com lastro em base de cálculo presumida. Assim, antecipa-se o pagamento do tributo, sem que se disponha de uma base imponível apta a dimensionar o fato gerador, uma vez que ele ainda não ocorreu. Logo, a doutrina contesta tal mecanismo por veicular um inequívoco fato gerador presumido ou fictício – realidade técnico-jurídica que estiola vários princípios constitucionais, v.g., o da segurança jurídica, o da capacidade contributiva e o da vedação ao tributo com efeito de confisco. São exemplos de produtos que se inserem no contexto de substituição tributária "para frente": veículos novos, ao deixarem a indústria em direção às concessionárias (o ICMS já é recolhido antes da ocorrência do fato gerador que, presumivelmente, nascerá em momento ulterior, com a venda do bem na loja); ainda, cigarros, bebidas e refrigerantes etc.

Segundo Eduardo Marcial Ferreira Jardim, "a substituição tributária é instituto empregado na legislação do ICMS, dentre outras, na qual o legislador estabelece a antecipação da incidência do imposto com relação a operações sucessivas, cada qual objeto de tributação em tese, e, para tanto, elege como sujeito passivo o substituto tributário. (...) Trata-se de mais um desapreço pelos primados cardeais que informam o Sistema Constitucional Tributário, a teor da estrita legalidade, da tipicidade da tributação, da vinculabilidade da tributação e outros, porquanto a incompatibilidade entre os aludidos postulados e a denominada substituição afiguram-se de clareza solar, e a

absurdez se depara inadmissível num Estado de Direito Democrático. Como se vê, no caso em tela, os governantes optaram pela comodidade do atalho, em detrimento da ordem jurídica”[16].

Todavia – é bom frisar –, o sistema de substituição progressiva tem respaldo constitucional, uma vez inserido no **art. 150, § 7º, da CF**, por meio da EC n. 3/1993, embora se saiba que antes da Emenda a sistemática já desfrutava de endosso no STF e no STJ. Portanto, memorize: apenas uma substituição tributária tem previsão constitucional – a progressiva ou **“para frente”**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *“Sobre as limitações constitucionais do poder de tributar, é possível afirmar que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (CONUPE), para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Abreu e Lima/PE, em 2008.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *“Pelo teor do dispositivo constitucional previsto no § 7º do art. 150 da CF (‘A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido’), é possível afirmar que se trata do regime de substituição para trás”.*

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 150. (...)

§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Grifos nossos)

Veja a jurisprudência:

No STJ: EMENTA: TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS. 1. SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. DISTINÇÃO. O substituto legal tributário é a pessoa, não vinculada ao fato gerador, obrigada originariamente a pagar o tributo; o responsável tributário é a pessoa, vinculada ao fato gerador, obrigada a pagar o tributo se este não for adimplido pelo contribuinte ou pelo substituto legal tributário, conforme o caso. 2. SUBSTITUÍDO OU CONTRIBUINTE DE FATO. O substituído ou contribuinte de fato não participa da relação jurídico-tributária, carecendo, portanto, de legitimação para discuti-la. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 89.630/PR, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 08-06-1999)

No STF: EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM N. 66/88 (ART. 25) E ICMS N. 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA N. 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei n. 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM n. 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não

inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei Paulista n. 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS n. 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei n. 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido. (RE 213.396/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02-08-1999)

Para Aliomar Baleeiro, "o Supremo Tribunal Federal haverá de fixar limites ao § 7º do art. 150, excessivamente amplo e violador do princípio da capacidade econômica, o qual somente se pode medir no momento da ocorrência do fato jurídico, que é fato signo presuntivo de riqueza (nem antes, nem depois)"[17].

Atente para o fato de que o comando constitucional se atrela a impostos e a contribuições, não incluindo, v.g., as taxas ou contribuições de melhoria – gravames contraprestacionais.

A restituição do gravame está assegurada no dispositivo, devendo ser feita pelo substituído em apenas um caso: **na hipótese de o fato gerador não se realizar**. Observe o art. 10 da LC n. 87/1996 ("Lei Kandir"), que igualmente dispõe sobre o tema:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 25º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 20-10-2002: *"É inconstitucional, de acordo com o STF, a substituição tributária progressiva, a qual, em vez do diferimento, constitui a antecipação do fato gerador e, consequentemente, da exigibilidade do tributo".*

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

É curioso perceber que o preceptivo não cogitou da possível realização de um fato imponível que venha com uma base de cálculo diferenciada daquela que foi imaginada para a recolha do tributo. É algo natural que o fato gerador não ocorra, como imaginou o legislador. Todavia, não menos corriqueira é a possibilidade de sua ocorrência, mas com grandezas dimensionais (v.g., a base de cálculo) diversas daquela que se previu, quer com valores para cima, quer com valores para baixo.

O STF, em 2002 (ADIn n. 1.851/2002), decidiu que, uma vez ocorrido o fato gerador, a base de cálculo utilizada será considerada **"definitiva"**, havendo presunção absoluta de sua legitimidade.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"Pelo teor do dispositivo constitucional previsto no § 7º do art. 150 da CF, é possível afirmar que fica assegurada ao contribuinte a restituição se o fato gerador presumido vier a ocorrer em valor inferior ao preestabelecido".*

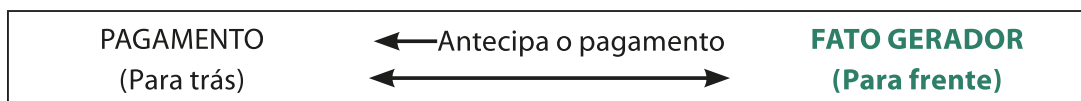
Observe a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (...). ALEGADA OFENSA AO § 7.º DO ART. 150 DA CF (REDAÇÃO DA EC n. 3/93) (...). (...) A EC n. 03/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao

estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. **O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo à restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.** Ação conhecida apenas em parte e, nessa parte, julgada improcedente. (ADIn 1.851/AL, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08-05-2002) (Grifos nossos)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"A substituição tributária 'para frente' depende de previsão em lei. Assim ocorre relativo à cobrança do ICMS com a inclusão do seu valor no preço devido pelos revendedores nas suas futuras operações de revenda. O STF, não obstante inúmeras divergências doutrinárias, entendeu que nesses casos o contribuinte somente tem direito à repetição de valores recolhidos na hipótese de não ocorrência do fato gerador, sendo irrelevante o fato do preço de venda ser superior ou inferior à base de cálculo presumida".*

Todavia, é importante enaltecer que a orientação do STF na ADI 1.851/AL não se aplica aos Estados não signatários do Convênio 13/97, a exemplo de São Paulo. Assim, há de haver a restituição para o ICMS paulista pago a maior, na hipótese em que a base de cálculo real for inferior à presumida. Todavia, na recente visão do STJ, "tal restituição não é imediata e automática, pois há no Estado de São Paulo legislação específica determinando a forma de restituição dos valores recolhidos a maior a título de ICMS-ST (art. 66-B da Lei Estadual n. 6.374/89)" (AgRg no REsp 1.368.013/SP, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., j. em 09-04-2013). [Ver, ainda, o AgRg no REsp 1.371.922/SP, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., j. em 06-08-2013]

Observe, agora, um quadro mnemônico sobre a substituição tributária "para frente":

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado Júnior da Petrobras, em 05-08-2007: *"Pelo instituto da substituição tributária progressiva, o substituto paga o tributo em razão de fato gerador já ocorrido no passado".*

b) Responsabilidade por transferência: também intitulada responsabilidade derivada ou de 2º Grau, dá-se quando a terceira pessoa vem e ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador, em razão de um evento a partir do qual se desloca (se transfere) o ônus tributário para um terceiro escolhido por lei. Atribui-se a este terceiro o nome de "responsável tributário", propriamente dito. Perceba que o

"responsável tributário" (responsabilidade por transferência) responde por débito alheio, enquanto o "substituto tributário" (responsabilidade por substituição) responde pelo próprio débito.

Portanto, após a ocorrência de um evento determinado (morte do contribuinte, aquisição de bens, aquisição de fundo de comércio e outros), transfere-se o ônus tributacional, que até então estava a pesar sobre o devedor principal, para o responsável tributário. Em outras palavras, depois de surgida a obrigação tributária contra uma pessoa certa e determinada, é ela transferida a outrem, em consequência de um fato que lhe é posterior.

O CTN, na trilha do entendimento classificatório esposado por um de seus idealizadores – Rubens Gomes de Sousa –, arrola três situações de responsabilidade por transferência:

1. Por Solidariedade Tributária Passiva (arts. 124 e 125);
2. Dos Sucessores (arts. 130 a 133);
3. De Terceiros (art. 134).

Desse modo, é possível associar a **responsabilidade por transferência aos arts. 130 ao 134 do CTN**, além dos casos de solidariedade tributária, previstos nos **arts. 124 e 125**.

> Note o item considerado **CORRETO**, na prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça/PE), em 2002: "*A responsabilidade por transferência pode dar-se também por subsidiariedade*".

É fácil perceber, portanto, que todos os casos de responsabilidade dos sucessores (rol menor) – **arts. 130 a 133** – fazem parte do rol de hipóteses de responsabilidade por transferência (rol maior). Assim, dir-se-á, com rigor: todas as situações de responsabilidade dos sucessores estão enquadradas nas hipóteses de responsabilidade por transferência, e a recíproca não é verdadeira.

Em idêntico raciocínio, pode-se assegurar que os casos de responsabilidade de terceiros (rol menor) – **art. 134** – fazem parte do rol de hipóteses de responsabilidade por transferência (rol maior). Assim, dir-se-á, com igual rigor: **todas as situações de responsabilidade de terceiros** estão enquadradas nas hipóteses de responsabilidade por transferência, e a recíproca não é verdadeira.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Estado do Paraná, em 2008: "*De acordo com o CTN, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; além de outros casos previstos por aquele Código*".

Por fim, com relação à etiquetagem de responsabilidade solidária como um tipo de

responsabilidade por transferência não nos parece de todo indubitável. Tal entendimento não desfruta de endosso generalizado, haja vista a tendência de os codevedores, na solidariedade, possuírem relação pessoal e direta com o fato gerador, o que os torna "contribuintes", e não responsáveis. Não obstante, deixamos aqui registrada a classificação.

Uma vez apreendidos os **conceitos introdutórios**, passemos, agora, à análise dos **três tipos de Responsabilidade por Transferência**, à luz da classificação apresentada, com base em terminologia própria, por nós adotada:

– responsabilidade de devedores solidários;
– responsabilidade de devedores sucessores;
– responsabilidade de terceiros devedores.

2 RESPONSABILIDADE DE DEVEDORES SOLIDÁRIOS

A responsabilidade dos devedores solidários ou responsabilidade solidária, concebida como um tipo de responsabilidade por transferência, segundo o entendimento de Rubens Gomes de Sousa, está disciplinada nos **arts. 124 e 125 do CTN**. Veja-os:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPU/MPDFT – 25º Concurso), para o cargo de Promotor de Justiça Adjunto, em 20-10-2002: *"É inconstitucional, de acordo com o STF, a substituição tributária progressiva, a qual, em vez do diferimento, constitui a antecipação do fato gerador e, consequentemente, da exigibilidade do tributo".*

Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II – as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (Grifos nossos)

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:
I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (Grifo nosso)

Nesse contexto, a solidariedade tributária se dá quando cada um dos devedores solidários responde in solidum (pelo todo) perante a obrigação tributária correspondente. Observe que seu contexto, adstringe-se, em regra, ao polo passivo da relação jurídica, não se podendo admitir a coexistência de "credores" tributários, sob pena de se tolerar uma vitanda bitributação. Assim, é fácil perceber que a única solidariedade tributária possível será a passiva, embora se saiba que **há solidariedade quando na mesma obrigação concorrem mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007.

É importante a ressalva feita por Luciano Amaro, em ratificação ao parágrafo único do

art. 124 do CTN, afirmando que a "solidariedade passiva, situação na qual o credor tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos coobrigados (ou de todos) o cumprimento da obrigação (...) não comporta benefício de ordem"[18].

Releia o comando neste tópico:

> Art. 124. São solidariamente obrigadas: (...)
> Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (Grifo nosso)

Continua o autor esclarecendo que "a solidariedade é a omissão de dever de diligência ou vigilância (...) situações em que a lei impõe ao "terceiro" (...) a tomada de determinada providência para impedir ou dificultar a eventual omissão do contribuinte (...)"[19].

Segundo o art. 124 do CTN, a solidariedade tributária pode ser **natural ou legal**:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 07-06-2008: *"Para que dois contribuintes sejam solidariamente responsáveis pelo pagamento de um tributo, é necessário que tal situação seja expressamente designada em lei".*

a) **Solidariedade natural (inciso I):** ocorre entre pessoas que tenham **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Apenas para elucidar melhor o que viria a ser o supracitado "interesse comum", convém mencionar o exemplo de um imóvel urbano pertencente a um casal, em que ambos os cônjuges são proprietários do bem. Estes se encontram solidariamente obrigados – e "naturalmente" obrigados – ao pagamento do **IPTU**, tendo o Fisco a faculdade de exigir de qualquer um deles o adimplemento da obrigação tributária, isto é, a dívida toda.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"A responsabilidade solidária em matéria tributária entre empresas pertencentes ao mesmo conglomerado se caracteriza, precipuamente, pela realização conjunta da situação que caracterize o fato gerador, e não pela existência de operações de caráter econômico que vinculem as empresas".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"Dois amigos compram um terreno e lá colocam em funcionamento um fundo de comércio, sem que fosse feita a regularização nos órgãos do governo. Ocorre que o prazo para pagamento do IPTU, correspondente à área do fundo de comércio, expirou sem que houvesse o recolhimento do tributo devido. Assim, o órgão responsável remeteu, em nome dos legítimos proprietários, a referida cobrança. A respeito dessa situação hipotética, é possível afirmar que os responsáveis pelo fundo de comércio possuem capacidade tributária passiva e solidariedade no pagamento do débito tributário".*

b) **Solidariedade legal (inciso II):** ocorre sob determinação da lei, que designa expressamente as pessoas que deverão responder solidariamente pela obrigação

tributária. Exemplo: no caso de encerramento de uma sociedade de pessoas, os sócios são solidariamente responsáveis, consoante o art. 134, VII, do CTN.

Na jurisprudência, encontramos emblemático exemplo de solidariedade legal, no âmbito das contribuições previdenciárias (Lei n. 8.212/91):

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 30, VI, DA LEI N. 8.212/91. EMPREITADA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 211/STJ. JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO OCORRÊNCIA. (...) 6. As empresas que firmam contratos de subempreitadas são solidariamente responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes dos serviços prestados pela contratada. 7. As empresas poderão isentar-se da responsabilidade solidária, especialmente as construtoras, em relação às faturas, notas de serviços, recibos ou documentos equivalentes que pagarem por tarefas subempreitadas, de obras a seu cargo, desde que façam o subempreiteiro recolher, previamente, quando do recebimento da fatura, o valor fixado pela Previdência Social, relativamente ao percentual devido como contribuições previdenciárias e de seguro de acidentes do trabalho, incidente sobre a mão de obra inclusa no citado documento. Interpretação do sistema legal fixado sobre a matéria. 8. Precedentes de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte: REsp 219.126/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 27/06/2005; REsp 511.710/MT, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 15/03/2004; REsp 225.413/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 12/08/2002. 9. Recurso especial do INSS provido. Apelo da empresa autora parcialmente conhecido e não provido. (REsp 971.805/PR, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 06-11-2007)

A solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, podendo o Estado escolher que um dos codevedores responda pelo cumprimento total da obrigação tributária, não observando qualquer ordem de vocação. Assim, não fica o Fisco adstrito a uma ordem de preferência, cobrando inicialmente de um para, depois, fazê-lo com relação a outro devedor solidário, sendo defeso a estes, destinatários da solidariedade tributária, invocar o "benefício de ordem", como ocorre em determinadas situações regidas pelo Direito Civil.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"A solidariedade passiva prevista no art. 124 do CTN coaduna-se com a adoção do benefício de ordem".*

Dessa forma, "na solidariedade, o Fisco tem o direito de escolher o que for de sua maior conveniência para exigir o **cumprimento integral da obrigação tributária**. Nesse sentido, cabe asseverar, para que não pairem dúvidas, que, distintamente do legislador civil, o tributário não prestigiou o chamado 'benefício de ordem' (totum et totaliter), excluindo-o por completo por ocasião da redação dada ao parágrafo único do art. 124 do CTN"[20].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado do Pará (1ª Entrância), em 2009: *"Em caso de responsabilidade solidária passiva, o Fisco pode exigir a totalidade do crédito de qualquer dos codevedores, independentemente de acordo entre eles para que apenas um responda pelos débitos tributários".*

Na jurisprudência, veja julgado sobre a responsabilidade solidária, no âmbito das contribuições previdenciárias (Lei n. 8.212/91, art. 31), em que se afastou o benefício de ordem:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RESPONSABILIDADE

SOLIDÁRIA DO TOMADOR (CONTRATANTE). ART. 31 DA LEI 8.212/91. 1. O art. 31 da Lei 8.212/91 estabeleceu solidariedade entre o contratante dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e o executor. 2. Trata-se de hipótese de solidariedade tributária, prevista no art. 124 do CTN, cujo parágrafo primeiro dispõe que "a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem". 3. Para incidir na possibilidade de elisão estabelecida no § 3º, do art. 31, o contratante deveria ter exigido do executor a apresentação dos comprovantes relativos às obrigações previdenciárias, previamente ao pagamento da nota fiscal ou fatura – do que, no caso concreto, não se cogita. 4. Recurso especial provido. (REsp 410.104/PR, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 06-05-2004) (Grifos nossos)

O **art. 125 do CTN** discrimina, em seus três incisos, os efeitos comuns da solidariedade, que são os seguintes:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 05-11-2006: *"Salvo disposição de lei em contrário, são efeitos de solidariedade tributária a interrupção da prescrição, em favor de um dos obrigados ou contra ele, que favorece ou prejudica os demais; o pagamento efetuado por um dos obrigados que aproveita aos demais; e a isenção ou a remissão de crédito que exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo".*

a) o pagamento de um estende-se aos demais codevedores;

b) a isenção ou remissão, se não outorgadas pessoalmente, estendem-se aos coobrigados;

c) a interrupção da prescrição também se estende a todos, em benefício ou em prejuízo.

Os efeitos acima expostos são bastante previsíveis. Observe o detalhamento:

a) **É natural que o pagamento do tributo efetuado por um codevedor estender-se-á aos demais, haja vista a indivisibilidade das obrigações.** O devedor que pagou a dívida toda, extin-guindo o crédito tributário (art. 156, I, CTN), caso tenha interesse, poderá exercer o direito de regresso. Exemplo: duas pessoas importam o bem, sendo, assim, solidariamente responsáveis pelo imposto de importação. Caso o pagamento integral seja feito por um deles, será ao pagador viabilizado o direito de pleitear a devolução do valor correspondente à metade.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"Na solidariedade tributária o pagamento feito por um dos obrigados aproveita os demais".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *"O princípio de que o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais se inclui entre os efeitos da solidariedade".*

b) Quanto à extensão dos efeitos da isenção e da remissão, ressalvados os benefícios de outorga pessoal, cite-se um elucidativo exemplo: João, José e Pedro são três coproprietários de uma área urbana ribeirinha, devendo-se, assim, pagar o IPTU no valor total de R$ 300,00. Caso haja isenção pessoal, v.g., para João, os demais – José e Pedro – continuarão como codevedores solidários de R$ 200,00, ou seja, R$

100,00 para cada, indicando-se o saldo.

c) A interrupção da prescrição, por sua vez, em benefício ou em prejuízo de um codevedor, estende-se a todos. Memorize: havendo interrupção a favor de um, beneficia-se a todos; havendo interrupção contra um, prejudica-se a todos. As causas interruptivas da prescrição estão previstas nos incisos I ao IV do parágrafo único do art. 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Na prática, tal comando tem sido suscitado para arguir a prescrição no caso de extemporâneo redirecionamento de execução fiscal sobre os sócios, devedores solidários com a pessoa jurídica. Após prolatado o despacho citatório da pessoa jurídica devedora, em data "x", interrompe-se a prescrição, zerando a contagem dos cinco anos (art. 174, parágrafo único, I, CTN). Tal medida estender-se-á aos sócios da empresa devedora, caso se tenha sobre eles o ulterior redirecionamento da execução fiscal, haja vista o efeito da solidariedade que lhes beneficia. Aliás, se isso ocorrer em prazo superior a 5 anos, a contar da data "x", ter-se-á a prescrição.

3 RESPONSABILIDADE DE DEVEDORES SUCESSORES

A responsabilidade de devedores sucessores ou, simplesmente, responsabilidade dos sucessores está disciplinada nos **arts. 129 a 133 do CTN**. Aqui a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do "desaparecimento" do devedor original. Esse desaparecimento pode ser, v.g., por morte do primeiro devedor, recaindo o ônus sobre os herdeiros, ou por venda do imóvel ou estabelecimento, incidindo o importe tributário sobre o comprador. Nessa toada, dois tipos de transferência podem se dar:

I. Transferência causa mortis: a transmissão do ônus ocorre para os herdeiros, havendo a sua responsabilidade pessoal (**sucessão causa mortis**, art. 131, II e III, CTN);

II. Transferência inter vivos: a obrigação se transfere para o adquirente, em **quatro hipóteses**:

1ª hipótese: transmissão de imóveis (sucessão imobiliária; art. 130, CTN);

2ª hipótese: transmissão de bens móveis (sucessão inter vivos; art. 131, I, CTN);

3ª hipótese: transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (sucessão comercial; art. 133, CTN);

4ª hipótese: transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão (sucessão empresarial; art. 132, CTN).

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de

Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: *"A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Na sistemática adotada pelo CTN, referida responsabilidade está inserida como sendo 'por sucessão', e não como 'de terceiros'".*

Antes de detalharmos as hipóteses acima destacadas, é vital que apreciemos o teor do **art. 129 do CTN**, à guisa de preâmbulo do tema ora proposto:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. (Grifos nossos)

A responsabilidade dos devedores sucessores, tratada nos arts. 129 a 133 do CTN, atingirá:

a) os créditos definitivamente constituídos (o lançamento já se realizou);

b) os créditos em procedimento de constituição, na data da ocorrência dos atos ou fatos determinantes da sucessão (o lançamento está em fase de realização);

Note o item considerado **CORRETO**, na prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional (PFN/MF), em 2003: *"O espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo 'de cujus' até a data da abertura da sucessão, ainda que os correspondentes créditos tributários da Fazenda Pública estejam em curso de constituição àquela data e se refiram a fatos geradores de obrigação tributária do 'de cujus', ocorridos nos últimos cinco anos anteriores à abertura da sucessão".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO** em prova realizada por duas instituições. Note-as: **(I)** TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (XII Concurso); **(II)** Universidade Estadual de Londrina, para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-03-2007.

c) os créditos ainda não constituídos, porém correspondentes a fatos geradores ocorridos antes da realização dos atos ou fatos determinantes da sucessão (o lançamento ainda não se realizou).

Em síntese, pode-se afirmar que o sucessor assume todos os débitos tributários do sucedido, relativos a fatos geradores ocorridos antes da data do ato ou fato que demarcou a sucessão, sendo irrelevante o andamento da constituição definitiva do crédito. Assim, o que vai regular o conjunto de obrigações transferidas é o fato gerador, e não o "momento do lançamento", inibindo-se a alegação de vício de retroatividade da atuação administrativo-fiscal. No referido dispositivo, fica explicitado que os débitos conhecidos à data da sucessão, ou seja, já lançados, bem como aqueles que estiverem em via de sê-los, ou mesmo os débitos desconhecidos, mas que venham a ser posteriormente lançados, podem ser irrogados aos sucessores.

Para Renato Lopes Becho, "em todas as hipóteses dos artigos seguintes (130 a 133 do CTN), a obrigação tributária terá nascido antes dos eventos que levaram às sucessões ali previstas, pela exata subsunção do fato tributário à norma de igual natureza. Entretanto, tal sucesso ocorreu quando o sujeito passivo de qualquer das classes encontrava-se juridicamente ativo. Posteriormente, ocorreram fatos típicos que resultaram na sucessão e, portanto, na substituição tributária do antigo contribuinte para o atual sucessor"[21].

Importante observar que, "embora o CTN comece falando de 'crédito' para depois se referir à 'obrigação', esta é que será importante para a compreensão da norma,

podendo-se resumir o comando dizendo que todas as obrigações porventura existentes à época da sucessão se transferem ao sucessor, independentemente de ter havido o lançamento ou não, sendo, pois, despiciendo que o crédito tributário correspondente já tenha sido constituído. (...) Pela generalidade das expressões 'crédito' e 'obrigação', passa-se a ideia inicial de que as multas estariam abrangidas na responsabilidade dos sucessores. Inobstante, não se deve chegar a tal ilação na leitura do primeiro dispositivo que trata do tema, merecendo a questão das penalidades uma análise particularizada, por ocasião do estudo de cada artigo"[22].

Passemos, agora, à análise das **quatro hipóteses** de responsabilidade dos devedores sucessores, devidamente aglutinadas e assim distribuídas nos tópicos seguintes:

- **1ª hipótese:** transmissão de imóveis (**sucessão imobiliária**; art. 130, CTN);
- **2ª hipótese** (aglutinada): transmissão de bens móveis (**sucessão inter vivos**; art. 131, I, CTN) e transmissão de bens quaisquer (**sucessão causa mortis**; art. 131, II e III, CTN);
- **3ª hipótese:** transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional (**sucessão comercial**; art. 133, CTN);
- **4ª hipótese:** transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão (**sucessão empresarial**; art. 132, CTN).

3.1 1ª HIPÓTESE: art. 130 do CTN

Observe o dispositivo legal:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (CONUPE), para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação, porém, na hipótese de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço".*

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço. (Grifos nossos)

O dispositivo se refere aos tributos incidentes sobre bem imóvel – **impostos** (IPTU ou ITR), **taxas de serviço** (taxas de lixo, de água, de esgotos) e **contribuições de melhoria** (contribuições exigidas em face de obras de asfaltamento, por exemplo) – que passam a ser exigíveis do adquirente deste bem. A propósito, observa-se que não foram incluídos os impostos sobre a **transmissão** de **bens imóveis**, isto é, o ITBI municipal e o ITCMD estadual, todavia, a nosso sentir, deve prevalecer uma interpretação extensiva, sob pena de incongruência no sistema normativo. Como se verá adiante, o art. 131, I, do CTN está adstrito, com exclusivismo, à aquisição ou remição de bens móveis. Acresça-se, ainda, que o preceptivo, estando adstrito tão somente a tributos, não é hábil a englobar multas, juros ou correção monetária.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade

de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 0511-2006: "*Em relação à responsabilidade do sucessor imobiliário, é possível afirmar que os créditos tributários relativos às taxas decorrentes do poder de polícia e às contribuições de melhoria sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes*".

À luz dessa responsabilização, o sujeito passivo de tais tributos passa a ser o novo proprietário, posseiro ou foreiro, no lugar do alienante, **independentemente de condições quaisquer**, havendo nítida **sub-rogação pessoal ou responsabilidade por sucessão pessoal**. Veja que não é caso de "solidariedade", nem nos parece hipótese de "responsabilidade subsidiária".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 28-05-2006: *"O indivíduo que adquirir imóvel sobre o qual existem dívidas tributárias anteriores ao negócio jurídico é responsável somente se assim dispuser o contrato de compra e venda".*

Note o item considerado **CORRETO**, (adaptado) em prova realizada para o cargo de Procurador do Município para a Prefeitura Municipal de São Paulo, em 12-05-2002: *"Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, não permanecendo sob responsabilidade dos alienantes que à dívida tributária deram origem".*

Nessa medida, evidencia-se que o caput do art. 130 do CTN não albergou o caso de sub-rogação real (ou responsabilidade por sucessão real), isto é, aquela em que a responsabilidade é limitada ao valor do imóvel, que responde pela dívida, no lugar da pessoa (adquirente).

Acerca do tema afeto à possibilidade de ressarcimento contra o anterior proprietário, o STJ já se posicionou:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ITR. EMBARGOS DO DEVEDOR. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DO IMÓVEL PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO. 1. Consoante estabelece o caput do art. 130 do CTN, sem qualquer distinção, o adquirente do imóvel sub-roga-se nos créditos fiscais cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem, assim como as taxas e contribuição de melhoria, podendo o sucessor ressarcir-se desses ônus, conforme previsto no contrato de compra e venda ou mediante acordo com o sucedido. 2. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 192.501/PR, 2ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 06-11-2001)

Saliente-se que é devido ao notário ou tabelião exigir todos os documentos necessários à lavratura da escritura, os quais comprovem o recolhimento dos tributos devidos. Caso contrário responde solidaria-mente com o contribuinte nos atos que intervir ou pelas omissões que foi responsável. A apresentação de certidões negativas torna a hipótese prevista no dispositivo um tanto improvável. Todavia, a certidão tem presunção de legitimidade relativa, pois é possível que surjam dívidas que não constavam dos registros do Fisco naquele momento de sua expedição.

É importante assinalar que a estudada regra, impondo a responsabilidade por transferência ao adquirente do bem imóvel, no bojo da responsabilidade dos sucessores devedores, comporta **exceções** em duas situações:

a) quando constar na escritura de transmissão de propriedade a menção à certidão negativa expedida pela Fazenda (art. 130, caput, parte final, CTN): com efeito, a certidão negativa de tributos (art. 205, CTN) é documento, comum na prática cartorária, que atesta a inexistência de débitos contra certa pessoa ou em relação a certo bem imóvel. É, desse modo, a única forma de o adquirente eximir-se da responsabilidade. Observe a literalidade do dispositivo:

> Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título **a prova de sua quitação**. (Grifo nosso)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título o compromisso de quitação do mesmo, ou comprovação de sua impugnação administrativa".*

b) quando o imóvel for adquirido em hasta pública (art. 130, parágrafo único, CTN): a hasta pública é o leilão de bens penhorados, realizado pelo Poder Público, por meio de leiloeiro público, para a satisfação da dívida, principalmente em ações de execução (esfera judicial). Frise-se que o valor das dívidas existentes está incluído no montante pago pelo bem imóvel no público pregão, em nítida sub-rogação sobre o lanço ofertado (agora, sim, uma sub-rogação real ou responsabilidade por sucessão real), cabendo à autoridade judicial zelar pela imediata quitação das dívidas.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/GO (53º Concurso), para o cargo de Juiz Substituto, em 2007: *"João da Silva comparece à hasta pública realizada na Justiça Estadual e arremata um imóvel pertencente a uma pessoa que está sendo executada pela Fazenda Municipal. O arrematante não será responsável por eventual débito relativo ao IPTU, porquanto a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por várias instituições. Note-as: **(I)** FGV Projetos, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 2006; **(II)** Vunesp, para o cargo de Procurador do Município para a Prefeitura Municipal de São Paulo, em 12-05-2002; **(III)** UFPA, para o cargo de Procurador Jurídico Municipal de Belém (SEMAD/PA), em 2004.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, no Exame de Ordem Unificado/OAB, em 13-02-2011: *"Determinada pessoa, havendo arrematado imóvel em leilão judicial ocorrido em processo de execução fiscal para a cobrança de IPTU, vem a sofrer a exigência pelo saldo devedor da execução não coberto pelo preço da arrematação. Essa exigência é ilegal, pois o crédito do exequente se sub-roga sobre o preço da arrematação, exonerando o arrematante quanto ao saldo devedor".*

Em tempo, frise-se que o STJ admite aplicação analógica do dispositivo para os casos de arrematação de bens móveis em hastas públicas (v.g., veículos automotores versus IPVA: ver REsp 1.128.903/RS, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 08-02-2011).

É imperioso ressaltar que o arrematante não é responsável tributário nem quando o

preço é insuficiente para cobrir o débito tributário. Os débitos existentes devem ser quitados com o produto da arrematação. Nessa medida, na arrematação em hasta pública, aquele que arremata o bem se exime desde então de quaisquer responsabilidades, recebendo o imóvel livre de ônus tributário. Exemplo: o imóvel foi arrematado por R$ 100.000,00 (cem mil reais), e há uma dívida de R$ 20.000,00 (vinte mil reais). O Fisco retirará a "fatia" que lhe cabe – os R$ 20.000,00 (vinte mil reais) – e entregará o restante àquele que deve receber o preço da arrematação (oitenta mil reais). De outra banda, se o valor da arrematação for inferior ao montante tributário devido (no caso, R$ 110.000,00, ou seja, cento e dez mil reais de dívida tributária), o Fisco não poderá exigir de ninguém o excedente de dez mil reais, pois a sub-rogação é real.

Observe o elucidativo trecho da ementa do julgado no STJ:

> **EMENTA:** (...) Se o preço alcançado na arrematação em hasta pública não for suficiente para cobrir o débito tributário, não fica o arrematante responsável pelo eventual saldo devedor. A arrematação tem o efeito de extinguir os ônus que incidem sobre o bem imóvel arrematado, passando este ao arrematante livre e desembaraçado dos encargos tributários. (REsp 166.975/SP, 4ª T., rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, j. 24-08-1999)

3.2 2ª HIPÓTESE: art. 131, I, II e III, do CTN

Nesta hipótese, trataremos da responsabilidade dos devedores sucessores que adquirem bens (móveis), à luz do art. 131, I, do CTN (responsabilidade inter vivos), bem como daquela incidente sobre o espólio e os sucessores, no bojo da responsabilidade tributária mortis causa (art. 131, II e III, do CTN).

Observe o art. 131 e seus incisos:

> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:
>
> **I – o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela AOCP/Concursos, para o cargo de Advogado da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. (Desenbahia), em 2009: "*São pessoalmente responsáveis, o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos*".
>
> **Observação:** item idêntico, requerendo a cópia do art. 131, I, CTN, foi solicitado em prova realizada pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC/FEPESE), para o cargo de Advogado da Cia. Catarinense de Água e Saneamento (CASAN/SC), em 2006.

> II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
>
> **III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"O espólio é pessoalmente responsável pelos tributos devidos pelo 'de cujus' até a data da abertura da sucessão".*
>
> **Observação:** item idêntico, requerendo a cópia do art. 131, III, CTN, foi solicitado em prova realizada por duas instituições: **(I)** Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008; **(II)** AOCP/Concursos, para o cargo de Advogado da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. (Desenbahia), em 2009.

Para a doutrina, o art. 131 do CTN designa hipóteses de responsabilidade pessoal – e exclusiva –, afastando-se a responsabilidade dos devedores originais. Estes não

responderão supletiva (subsidiária) ou solidariamente, já que o devedor sucedido pode **(a)** ter desaparecido (nos casos dos incisos II e III) ou **(b)** não ter relevância (inciso I). Passemos à análise dos mencionados incisos:

Inciso I: o comando menciona aquisição de bens, sem especificar a quais bens se refere. Entendemos que o dispositivo em tela, devendo ser interpretado com cautela, fia-se aos **bens móveis**, pois coube ao artigo precedente o tratamento afeto aos bens imóveis.

Vale registrar, ademais, interessantes entendimentos doutrinários, com os quais, data venia, não concordamos, de que o preceptivo também seria aplicável aos casos de aquisição de bens imóveis, em que fossem devidos tributos não mencionados no art. 130. Observe-os:

> "O texto do inciso I do art. 131 estabelece a responsabilidade por sucessão não somente em relação aos bens imóveis como também aos bens móveis. O texto possui uma elasticidade muito grande recomendando cautela na sua aplicação, uma vez que a aquisição no comércio de um bem qualquer, em tese implicaria a assunção da responsabilidade do adquirente pelos tributos não recolhidos pelo contribuinte"[23].

O art. 131, I, "é uma ampliação do conteúdo do art. 130, que cuidava apenas dos imóveis. Aqui, todos os bens são incluídos, cabendo à pessoa que adquirir ou remir (...) arcar com a responsabilidade pela exação. A regra do inciso I merece reservas, pois reflete uma extensão imensurável. A se fazer uma interpretação literal do preceito, uma pessoa que adquirisse uma camisa, v.g., em uma loja que não recolhesse o tributo correspondente por tal operação, ficaria responsável pelo pagamento da exação, o que não seria admissível, de maneira que o dispositivo há de ser aplicado com cautela"[24].

A nosso pensar, preferimos associar a responsabilidade por transferência de bens imóveis ao art. 130 do CTN e aquela adstrita aos bens móveis ao art. 131, I, do CTN. Nessa direção tem seguido o estimado professor Hugo de Brito Machado, para quem "**o adquirente, ou remitente**, de quaisquer bens, sejam móveis ou imóveis, responde pelos **tributos** relativos a esses bens. Tratando-se de imóveis, nos termos do art. 130 do Código Tributário Nacional. Tratando-se de bens móveis ou semoventes, nos termos do art. 131, I"[25].

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"O adquirente ou remitente são responsáveis pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos, mas apenas é pessoalmente responsável um deles (ou o adquirente ou o remitente)".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado do Pará (1ª Entrância), em 2009: *"Quando da aquisição de veículo automotor seminovo, o adquirente se exonera de dívida de IPVA anterior à aquisição quando assim convencionar com o vendedor, desde que este assuma a dívida por instrumento público".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"É pessoalmente responsável, o adquirente, pelo pagamento de impostos, taxas e demais espécies de tributos*

relativos ao bem móvel adquirido por ele".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC/FEPESE), para o cargo de Advogado da Cia. Catarinense de Água e Saneamento (CASAN/SC), em 2006: *"São pessoalmente responsáveis o adquirente ou remitente somente pelos impostos relativos aos bens adquiridos ou remidos".*

Quanto à regra de responsabilidade, não há complexidade: o adquirente assumirá a responsabilidade pelas dívidas anteriores à aquisição. Ademais, faz-se menção ao instituto da **remição** (com "ç", na acepção dos verbos "remir" e "redimir", indicando o "resgate do bem penhorado, mediante pagamento da dívida", e não "remissão", com "ss"). O interessado que remir o bem (remitente) será o responsável pessoal, consoante o dispositivo. Portanto, **"o remitente responde pessoalmente pelos tributos relativos aos bens remidos"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada no VII Concurso para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 16-11-2004.

Curiosamente, o art. 131 não prevê hipóteses de exceção à responsabilização (posse de certidão ou aquisição em hasta pública), como o fez o art. 130.

Para provas de concursos públicos, vínhamos recomendando a interpretação literal do dispositivo, em que a responsabilidade do adquirente deveria ser considerada "absoluta", embora sempre deixássemos claro que não nos parecia de todo acertado afastar do art. 131, I, do CTN os efeitos da prova da quitação dos tributos ou mesmo da sub-rogação real em hasta pública, tratados no dispositivo anterior. A interpretação analógica tem sido considerada apropriada para este caso. Para nossa surpresa, o tema foi solicitado em prova recente, elaborada pelo Cespe/UnB, vindo ao encontro do modo como analisávamos o fenômeno.

Incisos II e III: os dispositivos versam sobre a sucessão mortis causa, isto é, a transmissão de bens em virtude de morte do proprietário-contribuinte. Observe o dispositivo:

> Art. 131. São pessoalmente responsáveis: (...)
>
> II – o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;
>
> III – o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Como se pode notar, há pouca didática na ordenação cronológica dos incisos, porquanto a responsabilidade pelos tributos devidos pelo falecido recai, em primeiro lugar, sobre o espólio (inciso III); somente após a partilha, por óbvio, recairá sobre os herdeiros (inciso II). Portanto, recomenda-se interpretar aquele inciso antes deste, invertendo-se a leitura.

Diante da inexorabilidade da morte, forçoso é concluir que o indivíduo, vindo a falecer e passando, assim, a ser juridicamente chamado de de cujus, pode deixar dívidas tributárias para trás àqueles que aqui permaneceram. **Fato é que os adquirentes por sucessão recebem não apenas o ativo mas também o passivo do de cujus.**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo

de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"A morte do devedor é uma das causas de extinção do crédito tributário. Desta forma, não é possível responsabilizar o espólio pelos tributos devidos pelo 'de cujus'"*.

Com o passamento, abre-se a sucessão, em cujo procedimento será feita a partilha dos bens, mediante a homologação por sentença judicial, a ser prolatada pelo magistrado. No momento do falecimento, concebe-se o chamado **espólio** – conjunto de bens, direitos, dívidas e responsabilidades do falecido, ou seja, a própria universalidade de bens e direitos que integravam o patrimônio do de cujus. O espólio não é "pessoa", embora o CTN o trate como tal, considerando-o "pessoalmente responsável", ou seja, atribuindo-lhe a feição de sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Ademais, o CTN dispõe que o **espólio** será responsável pelas dívidas tributárias do de cujus, isto é, aquelas realizadas em vida, com fatos geradores ocorridos até o evento sinistro (abertura da sucessão). Observe que o espólio, neste aspecto, reveste-se da condição de responsável tributário (inciso III), como sujeito passivo indireto.

O tema tem sido exaustivamente tratado em provas objetivas de concursos públicos. Observe as assertivas **incorretas** que adiante propositadamente revelamos:

a) **"O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura do inventário ou arrolamento".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/SP, em 2002.

b) **"O espólio responde pessoalmente pelos tributos devidos pelo de cujus após a data da abertura da sucessão".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de São Paulo, em 2002.

c) **"O espólio é responsável pelos tributos devidos pelo de cujus até o dia imediatamente anterior ao falecimento".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Município de Fortaleza, em 2002.

Até que se proceda à partilha de bens, isto é, durante a fase judicial do inventário (ou arrolamento), é possível que novas dívidas despontem (exemplo: novos fatos geradores de IPVA, IPTU, IR). Em relação a tais fatos geradores – v.g., a propriedade de veículo automotor em 1º de janeiro subsequente ao ano do falecimento –, perguntar-se-á: quem será o contribuinte? Não será nem o de cujus (não existe mais) nem os herdeiros (não se definiram, ainda), mas o próprio **espólio**. Veja que, neste contexto específico, o **espólio** é contribuinte e responsável, concomitantemente. É responsável, perante os débitos anteriores, e contribuinte, com relação às dívidas mais recentes. Aliás, nesta última hipótese, ad argumentandum, o espólio (contribuinte ou sujeito passivo direto) terá o **inventariante**, pessoa que tem a incumbência de gerir o patrimônio do espólio até a sentença, como responsável (tema constante do art. 134, IV, CTN, a ser estudado

oportunamente). Memorize, assim, que o inventariante é responsável, enquanto o espólio se coloca como contribuinte. Não existe relação de "solidariedade" entre ambos, ou entre o inventariante e o de cujus.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"O inventariante é responsável pelos tributos devidos pelo espólio até a data da abertura da sucessão".*

Observe o didático item, solicitado em prova de concurso, que aqui reputamos pertinente citar, a título de exemplificação:

> **"Se Francisca faleceu e deixou débito para com a Fazenda Nacional, e Júlia, sua filha, veio a ser nomeada inventariante do espólio de sua genitora, então, nesse caso, Júlia não será devedora solidária dos débitos que a finada contraiu em vida, apenas por causa do encargo da inventariança".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado-Geral da União, em 2002.

Com a prolação da sentença de partilha, definem-se os sucessores (herdeiros ou legatários) e o cônjuge meeiro, diante da dissolução do espólio. Após tal definição, é possível que ainda remanesçam dívidas – surgidas na época em que o de cujus era vivo ou durante o curso do inventário, e que permaneceram até então desconhecidas –, cuja exigência recairá sobre os **sucessores**, desde que não tenha havido, é claro, decadência. Estes se tornam **responsáveis pelas dívidas do de cujus e de seu espólio** (estes, na condição de contribuintes), isto é, por todas as dívidas surgidas até a data da partilha, no limite dos quinhões, legados ou meações recebidas. É o que, corriqueiramente, intitula-se de "força da herança ou dos legados".

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, na prova realizada pela Vunesp, em 2002 (Procurador do Município de São Paulo): *"O sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro não são responsáveis pelos tributos devidos pelo* de cujus *após a abertura da sucessão".*

Desse modo, **"de acordo com o CTN, são pessoalmente responsáveis: o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (XII Concurso).
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada no VII Concurso para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 16-11-2004.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"Após a partilha amigável em arrolamento de bens judicial pela morte de seu pai, que se deu em 2007, Tício e Mévio recebem agora notificação para pagamento de Imposto de Renda ano-base 2003, por ele devido quando ainda estava vivo. Esta exigência fiscal está correta, porque os sucessores são responsáveis pelos tributos devidos, cujos fatos geradores ocorreram até a data da partilha, até o limite dos quinhões recebidos, desde que não tenha se operado a decadência ou prescrição".*

Por derradeiro, não é demasiado relembrar que, consoante o art. 192 do CTN, "nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas".

Elaboramos adiante um recurso mnemônico para facilitar a assimilação da matéria, objeto de estudo. Aproveite-o:

QUADRO MNEMÔNICO – RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Tributos	Contribuinte	Responsável	Tipo	CTN
Devidos ATÉ A morte	de cujus	Espólio	Pessoal	Art. 131, III
Devidos APÓS A morte (descobertos ANTES da sentença de partilha)	Espólio	Inventariante	Solidária	Art. 134, IV
Devidos ATÉ A morte e não pagos ATÉ A partilha (descobertos APÓS a sentença de partilha)	de cujus	Sucessores e cônjuge meeiro	Pessoal	Art. 131, II
Devidos APÓS A morte e não pagos ATÉ A partilha (descobertos APÓS a sentença de partilha)	Espólio	Sucessores e cônjuge meeiro	Pessoal	Art. 131, II

Por fim, frise-se que o art. 131 do CTN, ao tratar de responsabilidade pessoal, versa sobre o repasse exclusivo de responsabilidade de **tributo** (juros e correção monetária), não abarcando as penalidades. Portanto, segundo a literalidade do dispositivo, os herdeiros e o espólio não serão alvos de multas impostas ao falecido.

Nessa linha, segue o entendimento do STF:

> **EMENTA:** MULTA. TRIBUTO. RESPONSABILIDADE DO ESPÓLIO. Na responsabilidade tributária do espólio, não se compreende a multa imposta ao de cujus. Tributo não se confunde com multa, vez que estranha àquele a natureza de sanção presente nesta. (RE 95.213-6/SP, 2ª T., rel. Min. Décio Miranda, j. 11-05-1984)

No entanto, devemos considerar posição doutrinária diversa, segundo a qual a inclusão de penalidades pecuniárias impostas **ao sucedido deverá ocorrer, atingindo-se o espólio**, muito embora o art. 131 não faça menção a este dado.

Esse é o entendimento do STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. SUCESSÃO. MULTA. 1. Responde o espólio pelos créditos tributários, inclusive multas, até a abertura da sucessão. 2. Aplica-se a multa em razão de tributo não recolhido e regularmente inscrito na dívida ativa antes do falecimento do devedor. 3. Recurso especial provido. (REsp 86.149/RS, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, j. 19-08-2004)

A nosso pensar, deve prevalecer o entendimento do STF, uma vez que é de todo irrazoável o apenamento dos responsáveis, infligindo sanção aos descendentes do de cujus, que responderiam por comportamento ilícito alheio.

3.3 3ª HIPÓTESE: art. 132 do CTN

Observe o dispositivo legal:

> **Art. 132.** A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (Grifos nossos)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela AOCP/Concursos, para o cargo de

Advogado da Agência de Fomento do Estado da Bahia S.A. (Desenbahia), em 2009: *"A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas".*

Observação: item idêntico, requerendo a cópia do art. 132 do CTN, foi solicitado em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008.

O preceptivo em análise não versa sobre a sucessão por morte de pessoa física, como o anterior (art. 131, II e III), mas, sim, sobre a **sucessão empresarial**. Entretanto, a regra tem solução semelhante na essência: a pessoa jurídica que resultar da operação societária será responsável pelas dívidas anteriores, ou seja, haverá responsabilidade empresarial **até a data do ato**, valendo dizer que o desaparecimento de uma gera a responsabilização daqueloutra que a ela suceder. Evidencia-se, assim, mais um caso de responsabilidade **exclusiva** (e não "subsidiária"!) das empresas fusionadas, transformadas, incorporadas ou cindidas, **independentemente de quaisquer condições**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 28-05-2006: *"A responsabilidade tributária da pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, em relação aos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas, é exclusiva".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Prima Face Consultoria, para o cargo de Advogado da COHAB/SC, em 2008: *"Com relação à responsabilidade tributária, a pessoa jurídica resultante de fusão, não se tornará responsável pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, caso tal circunstância esteja prevista em instrumento particular, registrado em Cartório".*

Quanto às empresas cindidas, vale ressaltar que não foram mencionadas textualmente no dispositivo do CTN, pois a **cisão** veio a ser regulada pela Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76), publicada quase uma década após a edição do CTN. Não obstante, a doutrina e a jurisprudência têm entendido válida a extensão da regra à cisão.

Frise-se que a fusão, a incorporação, a transformação e a cisão são várias facetas de um só instituto: a metamorfose ou transmutação das sociedades. Tais operações, de natureza civil, não são consideradas, por si sós, fatos geradores de tributo, v.g., do ICMS, mas podem ensejar responsabilização perante outrem. Veja a jurisprudência no STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. COMERCIAL. SOCIEDADE COMERCIAL. TRANSFORMAÇÃO. INCORPORAÇÃO. FUSÃO. CISÃO. FATO GERADOR. INEXISTÊNCIA. I – Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial. II – A sociedade comercial – pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes

daqueles relativos aos condôminos (Kelsen). III – Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente, comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil. IV – A transformação em qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS. (REsp 242.721/SC, 1ª T., rel. Min. José Delgado, rel. p/ ac. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 19-06-2001) (Grifos nossos)

Observe os conceitos a seguir delineados:

a) Fusão (art. 228 da Lei n. 6.404/76): operação societária pela qual se **unem** duas ou mais sociedades para formar uma sociedade nova. Exemplo: as empresas (A) e (B) se juntam para formar uma terceira empresa (C), que, antes da referida união, não existia;

b) Incorporação (art. 227 da Lei n. 6.404/76): operação societária em que uma ou mais sociedades são **absorvidas** por outra. Exemplo: a empresa (A) (incorporada) é absorvida pela empresa (B) (incorporadora), que já existia antes;

c) Transformação (art. 220 da Lei n. 6.404/76): operação societária em que a sociedade passa de um tipo para outro, **mudando de forma**. Exemplo, uma Ltda. se transforma em uma S.A. Frise-se que subsistem pesadas críticas na doutrina, defendendo a ideia de que a pessoa jurídica resultante continua sendo contribuinte, e não "responsável";

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Consulplan Consultoria, para o cargo de Fiscal Tributário da Prefeitura Municipal de Paulo Afonso/BA, em 30-03-2008: "*A empresa que suceder por cisão, fusão ou incorporação não terá responsabilidade tributária*".

d) Cisão (arts. 229 e 233 da Lei n. 6.404/76): a cisão pode ser total ou parcial. Haverá **cisão total** quando a operação extingue uma pessoa jurídica, transferindo todo seu patrimônio para outra, já existente ou criada em decorrência da operação. A **cisão parcial** é a operação pela qual se subtrai parte do patrimônio de uma pessoa jurídica, com o fito de compor o patrimônio de outra(s) já existente(s) ou criada(s) em decorrência da operação.

Ademais, o parágrafo único do art. 132 preconiza que a responsabilidade por sucessão se estende aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado **quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio**, sob a mesma ou outra razão social, ou como "empresário individual" (na terminologia mais atualizada, segundo o Código Civil). Reveja o dispositivo:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006: *"Em se tratando de sucessão de uma pessoa jurídica por outra, relativamente a tributos devidos por aquela, pode-se afirmar que no caso de aquisição de estabelecimento comercial, com continuidade da respectiva exploração, o adquirente responde pelos tributos devidos".*

Art. 132. (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual. (Grifos nossos)

Com efeito, caso não tenhamos a ocorrência de nenhuma das operações societárias anteriores, mas uma extinção, de fato, da pessoa jurídica, a regra de responsabilização será a mesma do caput, isto é, as dívidas serão exigíveis da unidade econômica que ressurgir após a ex-tinção quando **continuada** por sócio remanescente ou seu espólio. Observe que o sócio remanescente deve continuar a exploração da mesma atividade a que se dedicava na sociedade extinta, havendo a responsabilização independentemente de sua regular constituição (para os casos de extinções fraudulentas ou "de fachada", ver

o art. 126, III, CTN).

Observe um didático item, solicitado em prova de concurso público, afeto ao tema ora estudado. A assertiva foi considerada **incorreta**, com propriedade:

> **"Considere que a empresa 'Alfa' tenha sido incorporada pela empresa 'Beta', sendo que esta tornou-se responsável pelos tributos devidos por 'Alfa' até a data da incorporação. Nessa situação, se, em lugar da incorporação, tivesse ocorrido a extinção da empresa 'Beta' e se o espólio de um dos sócios desse continuidade à exploração da respectiva atividade, este não seria responsável pelos tributos da empresa extinta".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal/TRF 5ª Região, em 2006.

No que diz respeito à continuação da atividade da empresa extinta, afirma Aliomar Baleeiro:

> "Se desaparece a personalidade legal da Pessoa Jurídica de Direito Privado, por distrato, dissolução ou outra causa jurídica, mas seus negócios, não obstante, prosseguem na exploração exercida por sócio remanescente ou seu espólio, ainda que sob outra razão social ou firma, mesmo individual, o continuador responde pelos tributos devidos pela empresa dissolvida ou pelo de cuius. (...) A unidade econômica criada sobrevive, respondendo o ativo ou o cabedal pelas obrigações, para com o Fisco. Já era pacífico na legislação federal e local anterior ao CTN"[26].

Em tempo, é de salutar importância destacar que o art. 134, VII, do CTN disciplina, no âmbito da responsabilidade de terceiros, que os sócios serão responsabilizados pelos tributos relativos aos atos em que hajam intervindo ou pelas omissões que lhes sejam imputáveis, no caso de liquidação de **sociedade de pessoas**. Nesse passo, não se deve confundir a responsabilização do sócio, em caso de extinção de pessoa jurídica – aqui tratada no âmbito da sucessão empresarial – com a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, prevista no art. 135, III, do CTN.

Aqui a responsabilidade é por **transferência** e por **sucessão** (dos sucessores devedores); lá é por **substituição** e **pessoal**. Ademais, a diferença entre um comando e outro está na abrangência da responsabilização: o art. 135, III, do CTN permite alcançar o administrador que exerce a "gerência" da sociedade, enquanto o art. 132, parágrafo único, do CTN visa atingir qualquer sócio remanescente que der seguimento ao negócio antes explorado pela pessoa jurídica.

A doutrina e a jurisprudência encontram-se divididas no concernente à transmissibilidade das **multas** à empresa sucedida, entretanto parece-nos que vem se firmando, hodiernamente, a tese mais moderna de que a responsabilidade por sucessão empresarial deve abranger as multas, pois estas integrariam o passivo da empresa sucedida. A tendência é razoável, na medida em que se mostra inibitória de possíveis fraudes em operações societárias com o fito único de escapar das multas.

A bem da verdade, quando o CTN quer estabelecer diferença de tratamento entre tributo e multa, tem-no feito expressamente. Ademais, sendo o patrimônio da pessoa jurídica a soma dos bônus (bens e direitos) e dos ônus (obrigações), tem entendido o STJ que deve haver a transferência das multas.

Note o julgado a seguir:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR.

MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual não se aplicam os arts. 132 e 133, do CTN, tendo em vista que multa não é tributo, e, mesmo que se admita que multa moratória seja ressalvada desta inteligência, o que vem sendo admitido pelo STJ, in casu trata-se de multa exclusivamente punitiva, uma vez que constitui sanção pela não apresentação do livro diário geral. 2. Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. Portanto, é devida a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento. 3. Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias. 4. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória. 5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF. 6. Recurso provido. (REsp 432.049/SC, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 13-08-2002; ver, no mesmo sentido, REsp 670.224/RJ-2004 e REsp 544.265/CE-2005) (Grifo nosso)

Diga-se, ainda, que a regra abarca as multas já aplicadas no momento da sucessão, e não aquelas impostas após a sucessão, em virtude de infração cometida pela empresa sucedida, pois já não integraria o passivo da empresa.

Por fim, o tema é propenso a férteis debates, indagando-se, ainda, se os sucessores devem responder pelas **multas de caráter punitivo**. A tendência da jurisprudência é no sentido de negar a transmissibilidade, entendendo-se cabível tão só a transferência das multas moratórias.

O STF possui entendimento jurisprudencial neste sentido:

EMENTA: MULTA FISCAL PUNITIVA. Não responde por ela o sucessor, diante dos termos do art. 133 do CTN. Agravo regimental não provido. (AI-Agr 64.622/SP, 1ª T., rel. Min. Rodrigues Alckmin, j. 28-11-1975; ver, no mesmo sentido: Apelação Cível 1998.04.01.021724-4/PR, 2ª T., TRF/4ª Região, rel. Min. Sérgio Renato Tejada Garcia, j. 04-11-1999)

A nosso sentir, na trilha de uma concepção conciliatória, deve prevalecer a transmissibilidade das multas, ressalvadas aquelas de caráter punitivo.

3.4 4ª HIPÓTESE: art. 133 do CTN

Observe o dispositivo legal:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A respeito da aquisição, a qualquer título, de fundo de comércio, estabelecimento comercial, industrial ou profissional, para fins de responsabilidade tributária, é possível afirmar que a extensão da responsabilidade do adquirente não se altera em função do fato de o alienante (do estabelecimento) cessar a exploração de comércio, indústria ou atividade".*

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. (Grifos nossos)

O artigo em análise dispõe acerca da responsabilidade por sucessão comercial,

projetando-se o ônus sobre o "adquirente", **independentemente de quaisquer condições (vide art. 123 do CTN)**. Ademais, menciona a aquisição de "fundo de comércio" ou de "estabelecimento" – expressões utilizadas aparentemente como sinônimas, porém encerrando contextos dessemelhantes.

> Note o item considerado CORRETO, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Considere a seguinte situação: diretores de uma empresa, que está sendo adquirida por outra, pactuaram com a adquirente que suportarão o pagamento do ICMS devido até a data do ato da aquisição. Neste caso, a Fazenda poderá cobrar o ICMS da empresa adquirente, uma vez que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública".*
>
> Note o item considerado INCORRETO, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A respeito da aquisição, a qualquer título, de fundo de comércio, estabelecimento comercial, industrial ou profissional, para fins de responsabilidade tributária, é possível afirmar que o contrato firmado com o alienante, pelo qual este assume a responsabilidade pelos débitos gerados durante sua gestão, poderá ser oposto, pelo adquirente, ao Fisco".*

Passemos, agora, em apertada síntese, aos conceitos desses institutos, no bojo do que se convencionou denominar **sucessão comercial**:

a) **Fundo de Comércio (fonds de commerce, para os franceses, ou azienda, para os italianos):** conjunto de bens, materiais ou imateriais, agregados pelo empresário para a consecução de suas atividades. Designa a universalidade harmônica de bens, utilizada na realização da atividade comercial. Exemplo: uma loja possui, como "fundo de comércio": prateleiras, balcões, máquinas, o ponto, a clientela, a marca etc.;

b) **Estabelecimento:** a ideia de estabelecimento, diferentemente da "universalidade de bens" mencionada, que marca o fundo de comércio, passa pela identificação da unidade fisicamente autônoma, na qual uma pessoa física ou jurídica realiza suas atividades comerciais. Significa a parte, a fração, e não a "totalidade de bens" (típica do fundo de comércio).

Feitas as distinções, voltemos à análise do dispositivo:

Com a aquisição do fundo de comércio ou do estabelecimento, por qualquer título (v.g., compra e venda, dação em pagamento, doação sem encargo, transferência gratuita de domínio etc.), se o adquirente, pessoa física ou jurídica, **continuar a respectiva exploração do empreendimento** – como conditio sine qua non, sendo irrelevante o rótulo sob o qual dita exploração será continuada –, isto é, beneficiando-se da estrutura organizacional anterior com a absorção da unidade econômica e da clientela do alienante, será possível a sua responsabilização pelos tributos devidos pelo sucedido até a data do ato traslativo, ainda que ele, o adquirente, não tenha tido nenhuma participação nos fatos que deram causa à obrigação tributária.

Portanto, a responsabilidade dependerá, de fato, do rumo a ser tomado pelo **adquirente (art. 133, caput, CTN)**: se antes havia uma "loja de eletrodomésticos" e,

após, com a aquisição, abrir-se uma "oficina mecânica", não se há de falar em responsabilidade do adquirente por sucessão. Assim, a unidade adquirente responde pelos tributos, nos casos de continuidade do empreendimento.

Por fim, ressalte-se que a **intensidade da responsabilização – integral ou subsidiária (supletiva) – dependerá do rumo a ser tomado pelo alienante (art. 133, I e II, CTN)**. Observe o esquema:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina, para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-03-2007: *"A pessoa física ou jurídica de direito privado que adquirir de outro estabelecimento comercial e continuar a respectiva exploração responde pelos tributos devidos por aquele, até a data do ato, sempre de forma subsidiária".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A respeito da aquisição, a qualquer título, de fundo de comércio, estabelecimento comercial, industrial ou profissional, para fins de responsabilidade tributária, é possível afirmar que implicará sempre, para o adquirente, responsabilidade integral".*

O adquirente responderá:

a) Integralmente: se o **alienante** cessar a exploração, **não retomando qualquer atividade no período de 6 (seis) meses**, a contar da alienação. Neste caso, a responsabilidade será integral (pessoal ou exclusiva) do adquirente-sucessor, indicando-se que este responde por todo o débito, pois o alienante terá encerrado suas atividades. Com efeito, o CTN escolhe a pessoa sobre a qual o ônus tenha mais facilidade em recair – o adquirente, por óbvio.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A responsabilidade tributária deve vir prevista em lei, como decorrência dos princípios da legalidade e da tipicidade. Com previsão no CTN, é responsável tributário o adquirente de estabelecimento comercial, pelos tributos cujos fatos geradores sejam anteriores à alienação, quando ele só retomar a exploração de comércio, indústria ou atividade seis meses após a alienação".*

O ilustre doutrinador Hugo de Brito Machado ressalta que o art. 133, I, diz apenas que o adquirente responde integralmente na hipótese de cessação da exploração da atividade. Para ele, quem diz "'integralmente' não está dizendo exclusivamente. (...) Existem valiosas manifestações em sentido contrário. Não nos parecem, todavia, procedentes. A palavra 'integralmente', no inciso I do art. 133 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida como 'solidariamente', e não como 'exclusivamente'"[27].

b) Subsidiariamente: se o **alienante** não tiver cessado a exploração comercial ou, interrompendo-a, tiver retomado as atividades em 6 (seis) meses a contar da alienação. Neste caso, a responsabilidade será subsidiária (ou supletiva) do adquirente-sucessor, indicando que, em primeiro lugar, cobra-se o tributo do alienante do fundo (devedor principal) e, se este não tiver como pagar, exige-se a dívida do adquirente-sucessor (devedor em caráter supletivo). É evidente, portanto, que subsiste um benefício de ordem, só devendo a Fazenda investir contra o adquirente-sucessor, depois de baldados os esforços empreendidos contra o alienante. Ademais, evidencia-se que a "senda do

alienante” é de interesse da Fazenda, pois se liga à factibilidade da cobrança do tributo, pouco importando a atividade comercial que irá desempenhar, mas o próprio desempenho continuativo dela. Com a prática, naturalmente, denota a permanência de seu vigor comercial e, ipso facto, a capacidade patrimonial para suportar o ônus tributário.

Interessante e óbvia situação é a hipótese (contrária ao caput do art. 133) não prevista neste artigo, em que o adquirente **não continua a respectiva exploração**. Neste caso, **não há** responsabilidade do adquirente pelos tributos devidos.

Por fim, diga-se que, quanto às multas, há de se renovar o que já foi dito por ocasião dos comentários ao art. 132. Repise-se que, a nosso sentir, na trilha de uma concepção conciliatória, deve prevalecer a transmissibilidade das multas, ressalvadas aquelas de caráter punitivo. Observe o item solicitado em prova de concurso público, e o entendimento da Banca Examinadora:

> **“Em se tratando de sucessão de uma pessoa jurídica por outra, relativamente a tributos devidos por aquela, pode-se afirmar que no caso de aquisição de fundo de comércio, com continuidade da exploração, o adquirente responde apenas pelos impostos, afastando a exigência das multas”.**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006.

O tema tem sido exaustivamente tratado em provas objetivas de concursos públicos. Observe as assertivas consideradas **corretas** que propositadamente a seguir revelamos:

a) **“A BM Confecções Ltda. adquiriu o estabelecimento empresarial da Divina Vestuário Feminino Ltda., continuando a exploração da atividade deste estabelecimento, sob outra razão social: a BM Confecções Ltda. responderá integralmente pelos tributos devidos pela Divina Vestuário Feminino Ltda. até a data do ato de aquisição do estabelecimento empresarial, se a alienante cessar a exploração da atividade”.**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Federal, em 1º-07-2007.

b) **“A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato, subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. No entanto, há casos em que isso não ocorrerá. Entre os casos em que não haverá responsabilidade por sucessão, está a de qualquer alienação judicial: em processo de falência, a um concorrente do devedor que não tenha relação com ele nem com o sócio seu”.**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 23-02-2003. Curiosamente, item semelhante voltou no concurso realizado em 02-09-2007.

Veja, agora, as assertivas consideradas **incorretas:**

a) **"Em sede de execução fiscal, a Fazenda Pública requer a citação de Tício, alegando que, por ter adquirido bens de forma ilegal de empresa falida, praticando, em tese, crime falimentar, se tornou responsável tributário pelos tributos fiscais devidos pela empresa, que se encontra em processo de falência. Acatando o pedido da Fazenda Pública, o juiz ordenou a citação de Tício. Nesse caso, Tício só é responsável tributário pelos tributos cujos fatos geradores tenham advindo da aquisição ilegal de bens da empresa falida".**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz de Direito/RR, em março de 2008.

b) **"A BM Confecções Ltda. adquiriu o estabelecimento empresarial da Divina Vestuário Feminino Ltda., continuando a exploração da atividade deste estabelecimento, sob outra razão social. Neste caso, a responsabilidade tributária da BM Confecções Ltda. abrange as multas moratórias e punitivas devidas pela Divina Vestuário Feminino Ltda., por expressa disposição legal".**

A assertiva (adaptada) foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Federal, em 1º-07-2007.

Passemos, agora, a analisar os reflexos provocados, no preceptivo em tela, em virtude da LC n. 118/2005.

Art. 133 (...)
§ 1º. O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:
I – em processo de falência;
II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.
§ 2º. Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:
I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;
II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou
III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.
§ 3º. Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (parágrafos inseridos com a LC 118/2005)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"A pessoa jurídica que adquirir estabelecimento comercial e continuar a exploração da mesma atividade responde pelos tributos relativos ao estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato da alienação, salvo no caso de alienação judicial de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV

Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A pessoa jurídica de direito privado que adquire estabelecimento comercial por meio de alienação judicial de filial de empresa em processo de recuperação judicial responde pelos tributos devidos até a data da respectiva alienação".*

O mencionado art. 133 do CTN foi alterado pela LC n. 118/2005, com o acréscimo de três parágrafos. Em breve análise das alterações, pode-se afirmar que o adquirente de uma empresa em processo de falência ou em recuperação judicial **não será responsável por tributos devidos anteriormente à aquisição**. A alteração visa dar estímulo às alienações, incentivando a realização de negócios com a correlata garantia ofertada ao adquirente. É o que se depreende do **§ 1º do art. 133**. Observe o exemplo retirado de prova de concurso:

> **"A empresa X adquiriu da empresa Y seu estabelecimento e fundo de comércio e continuou explorando, naquele local, a mesma atividade alienante. Sucede que a empresa Y tem inúmeros débitos tributários. Nesse caso, é 'correto' afirmar que a empresa X não teria nenhuma responsabilidade sobre os tributos devidos pela empresa Y, se tivesse adquirido essa por meio de alienação judicial em processo de falência".**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Estado/AM, em 2006.

É sabido que os débitos de natureza fiscal representam a grande parcela de débitos de uma empresa em dificuldades financeiras. Dessa forma, afastada a responsabilidade por sucessão comercial, aumentam as possibilidades de aquisição de bens do devedor falido ou em processo de recuperação judicial, até porque o adquirente (comprador) não mais será responsável por esses débitos fiscais.

A nosso pensar, essa inovação é muito positiva, uma vez que a empresa tende a continuar em atividade (gerando riquezas e mantendo empregos), enquanto o produto da alienação passa a ser fundamental no processo de reabilitação do devedor. É óbvio que o valor pago pela empresa em quebra será aproveitado para saldar as obrigações do devedor (antigo proprietário da empresa) em relação aos seus credores.

Nesse passo, mencione-se que o **§ 2º do art. 133**, com o fito de evitar fraudes, traz **ressalvas** à aplicação do parágrafo anterior, caso o adquirente tenha certo grau de envolvimento com o devedor (na condição, v.g., de parente, sócio, agente do falido etc.), impondo-se, portanto, a "retomada" da responsabilização.

Pretende-se evitar que os institutos da recuperação tenham uso indevido, a fim de favorecer, fraudulentamente, o próprio alienante. Se isso ocorrer, esse adquirente responderá pelas dívidas, na forma prevista no caput e incisos.

Veja que não é "qualquer processo de alienação judicial" que terá o condão de "expulsar" a regra da responsabilidade, imposta no caput e incisos do art. 133 do CTN, haja vista a ocorrência dessas ressalvas.

O tema, por requerer memorização do estudioso, tem sido bastante solicitado em provas de concursos.

Por derradeiro, o parágrafo **§ 3º do art. 133**, que é específico para a alienação

judicial na **falência**, mostra procedimento afeto à guarda do produto da alienação judicial, referindo-se à conta de depósito, que ficará à disposição do juízo (de falência), durante 1 (um) ano, sem possibilidade de saque para pagamento de créditos (concursais). O saque, entretanto, poderá ocorrer se for aplicado no pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao crédito tributário.

4 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS DEVEDORES

A responsabilidade de terceiros devedores ou, simplesmente, responsabilidade de terceiros, está disciplinada nos arts. 134 e 135 do CTN. Esta responsabilidade não se prende à transmissão patrimonial, como se pôde notar na responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida).

Os "terceiros devedores", como intitulamos nesta obra, são, em geral, administradores ou gestores da vida patrimonial de certos contribuintes, razão por que o CTN os responsabiliza em relação aos atos praticados sob sua gerência ou supervisão. Exemplos: o pai, quanto aos bens de **filhos menores**; o administrador judicial, quanto à **massa falida**; entre outros exemplos.

Destaque-se que o art. 134 designa caso de responsabilidade por transferência, na medida em que o dever de responsabilidade não se apresenta concomitante ao fato gerador, mas, sim, a ele posterior.

Ademais, o dispositivo, a nosso ver, é um bom exemplo de comando com hipóteses de responsabilidade subsidiária, uma vez não evidenciada a "solidariedade", a que o caput, estranhamente, faz menção.

O art. 135, por seu turno, a que chegaremos no próximo tópico, indica exemplo de responsabilidade por substituição, pois o dever de responsabilidade se apresenta concomitante ao fato gerador, além do tranquilo enquadramento **como hipótese de responsabilidade pessoal**.

Passemos, agora, à análise dos arts. 134 e 135 do CTN, que serão detalhados conforme a sequência abaixo:

– Art. 134 do CTN: responsabilidade de terceiro com atuação regular
– Art. 135 do CTN: responsabilidade de terceiro com atuação irregular

Comecemos pela análise do art. 134 do CTN:

4.1 Art. 134 do CTN: responsabilidade de terceiro com atuação regular

Observe o dispositivo legal:

> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:
> I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
> II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
> III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
> IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
> V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
> VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício;
> VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório. (Grifos nossos)

A responsabilidade "solidária", prevista no artigo supramencionado, **não** é solidária plena, mas, sim, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida. Em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após, exige-se o gravame do responsável. Afasta-se, assim, sem grande esforço interpretativo, o contexto da "solidariedade", pois esta não se coaduna com o benefício de ordem.

Os contribuintes enumerados no artigo em estudo, não obstante serem ora incapazes, ora despidos de personalidade jurídica, possuem capacidade tributária passiva, conforme se depreende do art. 126 do CTN. Entretanto, os terceiros devedores somente virão a responder pela obrigação tributária que lhes é exigível, "solidariamente" com o contribuinte, se atendidas **as condições** constantes do caput do art. 134 do CTN, quais sejam:

> **(I)** que seja impossível exigir o cumprimento da obrigação tributária principal do contribuinte (primeiramente, o Fisco cobra deste);
> **(II)** que o responsável indicado tenha colaborado para o não pagamento do tributo, mediante ato ou omissão a ele atribuíveis. Assim, a atuação do terceiro na administração do patrimônio do representado deverá ter relação direta com o nascimento da obrigação tributária não cumprida.

Evidencia-se, desse modo, a natureza de responsabilidade <u>subsidiária</u>, pois só pode o Fisco acionar o terceiro, v.g., em uma cobrança judicial, se comprovada a ausência ou insuficiência dos bens penhoráveis que possam ser excutidos do patrimônio do contribuinte. Nesse passo, se a Fazenda executar diretamente os bens dos terceiros devedores, estes poderão invocar o cumprimento da ordem na persecução da dívida, a fim de que sejam alcançados, em primeiro lugar, os bens do contribuinte.

Todavia, é imperioso esclarecer que, em provas de concursos públicos, as Bancas Examinadoras têm se mantido fiéis à literalidade do CTN, associando o art. 134 a casos de **responsabilidade solidária**, conforme abaixo revelamos:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Paraná, em 26-07-2009: *"Sobre a responsabilidade tributária, é possível afirmar que, no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária do contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem, ou pelas omissões de que forem responsáveis, os pais pelos tributos devidos por seus filhos menores".*
> **Observação:** item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo **(I)** Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007 **(II)** Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008 **(III)** FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: "*O tutor responde subsidiariamente pelos tributos devidos pelo tutelado, nos atos em que intervier, desde que fique comprovada a impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo representado*".

a) **"Responsabilidade dos pais por obrigação tributária principal de filho menor por atos em que intervierem é caso de responsabilidade solidária".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor

Fiscal do Tesouro Nacional, em 1998.

b) **“De acordo com o CTN, há responsabilidade solidária dos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofícios, pelos tributos devidos e relativos aos atos praticados por eles, em razão do ofício, no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”.**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal do INSS, em 1997.

c) **“Maria é tabeliã do cartório de registro de imóveis e, ao efetuar um registro, deixou de fiscalizar o recolhimento de determinado tributo pelo contribuinte, ao qual esteve legalmente obrigada. Nessa situação, Maria está sujeita a ser considerada devedora solidária do contribuinte e a ter de recolher o tributo com juros e multa moratórios”.**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/ES, em 2004.

d) **“De acordo com o CTN, são pessoalmente responsáveis os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas”.**

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (XII Concurso).

À guisa de reforço, cite-se a situação em que a Banca Examinadora (Cespe/UnB) reviu o entendimento de que a responsabilidade do art. 134 do CTN era “subsidiária”, entendendo, após os recursos, que se tratava de verdadeira responsabilidade solidária, à luz da literalidade do dispositivo. Observe o item:

“A responsabilidade dos pais pelos tributos devidos por seus filhos menores, prevista no CTN, é subsidiária”.

O item foi, ao final, considerado **incorreto**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Tributário do Fisco Municipal da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009. Frise-se que teve o julgamento alterado de “correto” para **incorreto**, porquanto, no entender da Banca Examinadora, “o item contraria o que preceitua o inciso I do artigo 134 do CTN, o qual estabelece que a responsabilidade na situação descrita é solidária”.

Quanto ao parágrafo único do dispositivo, é de notar que houve tratamento explícito para a aplicação de **multas**, diferentemente da omissão com que depara o estudioso nos comandos legais anteriores. Reveja-o:

Art. 134. (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório. (Grifo nosso)

Repare que somente a obrigação principal poderá ser exigida dos terceiros. Assim, o cumprimento dos deveres acessórios e a aplicação das penalidades, excetuadas as multas de caráter moratório, terão normal transferência de exigibilidade.

Portanto, não são transferíveis as chamadas "multas-castigo", mas somente as multas que punem o descumprimento da obrigação tributária principal. As multas punitivas – que infligem punição pelo desatendimento de deveres instrumentais (chamadas multas "de ofício", "formais", "fiscais" ou "pessoais") – **não** são transferíveis, recaindo sobre o contribuinte. Em outras palavras, tem-se a aplicação do brocardo "cada um responde pelos seus atos".

Observe a disposição, visualmente didática, dos incisos do art. 134, a que propomos nos tópicos seguintes:

INCISO I	
RESPONSÁVEL	CONTRIBUINTE
Pais	**Filhos menores**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"Os pais são responsáveis pelo pagamento dos tributos devidos pelos filhos, quando estes não possuírem recursos para quitar a dívida tributária, independentemente da idade".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"O CTN dispõe que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com ele nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os pais, pelos tributos devidos por seus filhos maiores".*

Os pais são os representantes legais dos filhos menores, devendo zelar pelos seus bens e negócios. Em virtude disso, é que se revestem da condição de responsáveis tributários. Exemplo: se um bem imóvel é adquirido por um menor de idade, representado por seus pais, e sobrevém uma impossibilidade daquele incapaz em arcar com o ITBI, estes (os pais ou genitores) serão chamados a adimplir a **obrigação tributária**.

Note o item considerado **CORRETO** (adaptada), em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/AL, em 05-05-2002: *"Os pais são responsáveis pelos tributos devidos pelos filhos menores sempre que estes não possam satisfazer o crédito tributário".*

INCISO II	
RESPONSÁVEL	CONTRIBUINTE
Tutores e curadores	Tutelados e curatelados

Os **tutores e curadores são os representantes legais dos tutelados e curatelados**, devendo zelar pelos seus bens e negócios. Essa é a razão da responsabilização em apreço.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado Geral da União, em 2004: *"Caso o contribuinte necessite de curador para alguma atividade, este curador somente será pessoalmente responsável nas situações em que não se possa exigir do curatelado o pagamento do tributo".*

Em apertada síntese, podemos dizer que a **tutela** é o encargo conferido por lei a uma pessoa capaz, para cuidar da pessoa do menor e administrar seus bens. Sua função está no suprimento da falta do poder familiar, tendo nítido caráter assistencial. O tutor exerce um múnus público, uma delegação do Estado.

Já a **curatela** é o encargo conferido por lei a alguém capaz para reger a pessoa e administrar os bens daquele que não consegue fazê-lo com os próprios meios. Em regra, a tutela é destinada a menores de dezoito anos de idade, enquanto a curatela é deferida a maiores.

INCISO III	
RESPONSÁVEL	CONTRIBUINTE
Administradores de bens de terceiros	Terceiros

É possível a responsabilização do administrador (sanção administrativo-fiscal) quando este age ou se omite indevidamente. Exemplo: o administrador de bens de terceiros, com procuração plena, deixa de recolher, por negligência, o IPTU relativo a bem imóvel de seu cliente. Poderá, assim, ser responsabilizado.

INCISO IV	
RESPONSÁVEL	CONTRIBUINTE
Inventariante	Espólio

O inciso em tela torna responsável o inventariante quanto às dívidas tributárias do espólio. O inventariante é a pessoa que tem a incumbência de gerir o patrimônio do espólio até a prolação da sentença (art. 991 do CPC). Como se estudou no art. 131, II e III, do CTN, até que se proceda à partilha de bens, ou seja, durante a fase judicial do inventário, é possível que apareçam novas dívidas (exemplo: novos fatos geradores de IPVA, IPTU, IR). Em relação a tais fatos geradores, o contribuinte será o próprio **espólio**, enquanto o **inventariante** será o responsável tributário.

INCISO V	
RESPONSÁVEL	CONTRIBUINTE
Administrador judicial	Massa falida

O presente dispositivo responsabiliza o síndico ou o comissário pelos tributos devidos pela massa falida. Na nova terminologia, trazida pela Lei n. 11.101/2005, substituíram-se os vocábulos “síndico” e “comissário” pelo termo **administrador judicial**.

Com efeito, a nova Lei de Falências previu a figura do **administrador judicial** – no lugar do “comissário” e do “síndico” da massa falida –, o qual, escolhido preferencialmente entre os maiores credores, era quem, afastando os próprios sócios e controladores da empresa (casos de fraude, negligência ou falta de competência), verificava a existência de direitos e de dívidas, no processo de levantamento do quadro de credores e venda ou rateio de bens. Desse modo, surgiram três institutos concursais: **recuperação judicial**, **recuperação extrajudicial** e **falência**, cuja administração ficou a cargo do **administrador judicial**.

INCISO VI	

RESPONSÁVEL	CONTRIBUINTE
Tabeliães, escrivães e outros serventuários de ofício	Pessoas que realizam atos conexos

O dispositivo direciona-se à atividade dos tabeliães ou notários, os quais têm a incumbência de instrumentalizar certos atos jurídicos, atribuindo-se-lhes fé pública e autenticidade. Como praxe, tais profissionais do direito exigem a comprovação do pagamento do tributo eventualmente incidente sobre os atos que devam conferir, garantindo-se que não venham a ser ulteriormente chamados à responsabilização. Se não tomarem as cautelas, restando o tributo inadimplido, estes serventuários de ofício poderão ser subsidiariamente responsabilizados. Assim, só se pode exigir, v.g., o pagamento do ITBI de um tabelião se a legislação qualificar sua responsabilidade, por ocasião da lavratura da escritura diante da omissão na exigência (das partes envolvidas) do prévio recolhimento de seu valor.

INCISO VII	
RESPONSÁVEL	CONTRIBUINTE
Sócios	Sociedade de pessoas em liquidação

Os tributos devidos pelas "sociedades de pessoas", quando liquidadas, serão de responsabilidade subsidiária dos sócios. Tais sociedades, especialmente mercantis, são aquelas nas quais subsiste responsabilidade subsidiária e ilimitada dos sócios pelas dívidas sociais. Estão praticamente extintas, pois a praxe mercantil adstringe-se à formatação de sociedades em que a responsabilidade do sócio fica limitada ao capital subscrito, desaparecendo com a respectiva integralização (sociedades anônimas e sociedades por quotas de responsabilidade limitada). Assim, a estas sociedades citadas – S.A. e LTDA. – não se aplica a regra inserta neste inciso. Ademais, de há muito o STF já se posiciona, entendendo que as sociedades por quota de responsabilidade limitada não são sociedades de pessoas. Todavia, os dirigentes de tais sociedades podem ser responsabilizados com fulcro no art. 135, III, CTN, a ser estudado no próximo item.

4.2 Art. 135 do CTN: responsabilidade de terceiro com atuação irregular

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e **empregados**;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: *"Os empregados são solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados por eles com excesso de poderes".*

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (Grifos nossos)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado Jr. da Petrobras, em 18-05-2008: *"De acordo com o CTN e o atual entendimento consolidado no âmbito do STJ, os diretores e gerentes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a qualquer obrigação tributária,*

resultante de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto da sociedade".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado não são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, porquanto não se confunde a personalidade jurídica da pessoa jurídica com a da pessoa física".*

Trata-se de comando afeto à **responsabilidade pessoal** e exclusiva (não "solidária"!), das pessoas discriminadas nos incisos I, II e III – mandatários, prepostos, empregados, diretores ou gerentes –, além daquelas constantes dos incisos do artigo antecedente quando agirem na relação jurídico-tributária, com excesso de poderes ou infração de lei.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em 1998: *"Responsabilidade tributária decorrente de ato do procurador, praticado* extra vires*, isto é, além dos poderes que lhe foram conferidos é caso de responsabilidade pessoal".*

Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no art. 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas, pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver **(I)** excesso de poderes ou **(II)** infração da lei, contrato social ou estatutos.

Vamos detalhar o estudo destas expressões:

I. Excesso de poderes: o terceiro age por conta própria, além dos poderes que a norma legal, contratual ou estatutária lhe conferem, ou seja, subvertendo as atribuições que lhe foram outorgadas. Diferentemente das hipóteses de omissão do art. 134, neste artigo temos nítido comportamento comissivo. Exemplo: diretor de sociedade que adquire um bem imóvel sabendo-se que, pelo estatuto social, estava impedido de fazê-lo sem a anuência de todos os sócios. A dívida de ITBI, desse modo, recairá pessoalmente sobre ele;

II. Infração de lei, contrato social ou estatutos: é importante enfatizar que o descumprimento da obrigação tributária principal (não pagamento do tributo), sem dolo ou fraude, apenas representa mora da empresa, e não "infração legal" deflagradora da responsabilidade pessoal. É imprescindível para a responsabilização pessoal a atuação dolosa do gerente ou diretor, devendo ser cabalmente provada. O não pagamento, isoladamente analisado, é "mera presunção" de infração à lei pelo gestor da pessoa jurídica. Ademais, a infração a que se refere o art. 135 é subjetiva (e não "objetiva"), portanto, dolosa, e é sabido que o dolo não se presume.

Observe, a propósito, a **Súmula n. 430** do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-

gerente.

À guisa de elementos históricos, até aproximadamente o ano 2000, a posição jurisprudencial dominante era diversa, ou seja, o mero inadimplemento era considerado uma "infração à lei", configuradora suficiente da responsabilização pessoal. Hodiernamente, a tendência jurisprudencial, na trilha da doutrina majoritária, é pacífica e diversa, conforme se explicou.

Por fim, diga-se que a jurisprudência[28] tem acolhido como inequívocos exemplos de "infração à lei": **(I)** empregador que desconta o IRRF ou contribuição previdenciária e não os recolhe ao Erário; **(II)** a **dissolução irregular da sociedade**, deixando débitos tributários pendentes e nenhum patrimônio para garantir seu pagamento.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC (concurso anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"Na hipótese de encerramento irregular de sociedade limitada, é possível redirecionar a execução fiscal em face dos sócios que exerciam a gerência à época em que esse fato ocorreu".*

Observe a jurisprudência:

EMENTA: (...) EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA DA SOCIEDADE. IRREGULARIDADE NA CDA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS, GERENTES, ADMINISTRADORES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DE ATO OU FATO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI. CTN, ART. 135. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO. ACOLHIMENTO. (...) Os sócios diretores, gerentes ou representantes da sociedade (pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos ou fatos maculados de excesso de poderes ou com infração da lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III). Embargos de declaração acolhidos sem modificar a conclusão do julgado. (EDcl no REsp 258.565/RS, 2ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 06-05-2004) (Grifo nosso)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. ATO COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO À LEI, CONTRATO SOCIAL, ESTATUTO, OU QUE REDUNDE NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CONDUTA DOLOSA OU CULPOSA. COMPROVAÇÃO. MATÉRIA PROBATÓRIA. SÚMULA N. 07/STJ. I. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o sócio-gerente de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele praticado, no comando da sociedade, ato com excesso de poder ou infração à lei, contrato social, estatuto, ou, ainda, que redunde na dissolução irregular da sociedade. **II – As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade, mas na conduta dolosa ou culposa, especificamente apontada pelo legislador, por parte do gestor da pessoa jurídica. Portanto, dentre os requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária do sócio-gerente, inclusive na hipótese de dissolução irregular da sociedade, está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa.** III – Observa-se que, para a apreciação dos argumentos desenvolvidos no recurso especial, buscando a comprovação da responsabilidade dos sócios-gerentes, faz-se necessário, obrigatoriamente, o reexame do conjunto probatório, o que é vedado pela Súmula n. 07 desta Corte. IV – Precedentes: AGA n. 421.311/RS, rel. Min. Laurita Vaz, DJ de 03-02-2003; REsp n. 184.325/ES, rel. p/ Acórdão Min. Eliana Calmon, DJ de 02-09-2002 e REsp n. 260.524/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 1º-10-2001. V – Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 638.326/RS, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 28-09-2004) (Grifo nosso)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal Substituto (TRF/5ª Região), em 21-06-2009: *"A regra, no sistema jurídico brasileiro, é a da divisão patrimonial entre sócio e empresa. No entanto, em termos de obrigação tributária, o sócio-gerente pode ser responsabilizado pessoalmente, bastando a constatação de inadimplemento*

tributário da empresa".

Nesse sentido, é a **Súmula n. 435** do STJ:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Analisando os incisos do art. 135, podem ser pessoalmente responsáveis: as pessoas referidas no artigo anterior (art. 134, CTN); os mandatários, prepostos e empregados; os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Assim, passemos ao detalhamento:

a) Pessoas constantes do art. 134 do CTN: conforme se estudou, o comando versa sobre responsabilidade "solidária" ou, em abono do rigor terminológico, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um (contribuinte) como de outro (responsável), sem respeitar um necessário benefício de ordem. Como está cediço, em primeiro lugar, cobra-se do contribuinte; após, exige-se o tributo do responsável. Todavia, se o responsável agir com excesso de poderes ou infração à lei, estatutos ou contrato, **a responsabilidade deixa de ser subsidiária e passa a ser "pessoal"**. A contrario sensu, é possível afirmar que se forem realizados atos lícitos e sem excesso de poder, a responsabilização será feita com fulcro no art. 134, e não com base no art. 135. "A justificativa é plausível: aqui, [art. 135] há a prática de um ato ilícito pelo responsável, seja violando a lei, seja desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade em que trabalha"[29].

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/SE, em 21-10-2007: *"A responsabilidade será pessoal, dos pais, quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico contra os filhos".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça/SE, em 2002: *"A responsabilidade de terceiros em matéria tributária se aplica pessoalmente, quando da prática de atos ilícitos, sobre os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos tutelados e curatelados".*

Por fim, saliente-se que a lista de terceiros responsabilizados, constante do art. 135, I, II e III é maior do que a lista inserta no art. 134, porquanto todos desta (o inciso I) estão incluídos naquela, somando-se ainda as pessoas discriminadas nos incisos seguintes (II e III).

Desse modo, a responsabilidade pessoal do art. 135 pode alcançar os seguintes devedores, nos casos de excesso de poderes ou infração de lei:

1. os pais;
2. os tutores e curadores;
3. os administradores de bens de terceiros;
4. o inventariante;
5. o síndico e o comissário;
6. os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
7. os sócios (liquidação de sociedade de pessoas);
8. os mandatários, prepostos e empregados;
9. os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: *"Os pais, dependendo dos atos que praticarem, podem ser tributariamente responsabilizados, tanto solidária quanto pessoalmente, pelo cumprimento das obrigações tributárias de seus filhos".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"O inventariante possui responsabilidade pelos tributos devidos pelo espólio quando agir com culpa ou dolo".*

O aspecto curioso, ad argumentandum, é perceber que os atos de infração de lei (estatuto ou contrato) ou excesso de poderes podem vir a ser praticados em benefício dos contribuintes discriminados no art. 134 – filho menor, espólio etc. –, o que nos parece ensejar uma "solidariedade" entre terceiros atuantes e contribuintes beneficiados. O tema, todavia, é fértil para debates.

b) Mandatários, prepostos e empregados: é comum a responsabilização pessoal de mandatários, prepostos e empregados da empresa que tenham se valido de excesso de poderes ou infração de lei. Observe a jurisprudência:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A responsabilidade dos mandatários, prepostos e em-pregados será pessoal em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por duas instituições. Note-as: **(I)** Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal do INSS, em 1997; **(II)** PGE/MS (VII Concurso), para o cargo de Procurador do Estado de Mato Grosso do Sul, em 16-11-2004.

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. COOBRIGAÇÃO SOLIDÁRIA DO MANDATÁRIO. ARTS. 134, III, E 135, III, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO. INCLUSÃO DO NOME DEVIDA. EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE O FISCO E O RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Não comete infringência aos artigos 134, III, e 135, III, do Código Tributário Nacional, o acórdão que reconhece a existência de relação jurídica entre o procurador da empresa autuada e o Fisco estadual, para fins de inscrição do seu nome como coobrigado solidário em auto de infração relativo à cobrança de ICMS, posto que à época da constituição do débito, era, o mesmo, mandatário da empresa. 2. A inclusão do nome do procurador da empresa autuada não implica, necessariamente, que este venha a ser responsabilizado pessoalmente (art. 135, III), pelos débitos existentes. Esta responsabilidade pessoal, caso existente, deverá ser oportunamente apurada e comprovada pelo Fisco e debatida, ainda, em sede de Embargos do Devedor caso venha a ser promovida a execução fiscal do débito. No momento, tudo o que se discute é a existência ou não da relação jurídica entre o recorrente, mandatário da Empresa autuada, e o Fisco estadual. Esta relação jurídica existe, sim. É o que diz o artigo 134, III, do CTN. 3. Recurso especial desprovido. (REsp 245.489/MG, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 09-05-2000)

Diante do exposto, **"não é vedada a atribuição de responsabilidade tributária a empregados de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias das empregadoras, resultantes de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei"**.

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de

Auditor Fiscal do Paraná, em 2003.

c) Diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado:

"A desconsideração da personalidade jurídica, embora tenha origem pretoriana (ou seja, nas decisões dos tribunais), está atualmente regulada pelo direito positivo brasileiro", podendo **"ser aplicada de forma mais ou menos ampla, a depender do ramo do direito e da regulação específica (v.g., Código Civil, Código de Defesa do Consumidor, lei trabalhista, lei tributária)".** A sistemática **"tem natureza casuística, ou seja, é aplicada pelos juízes, no julgamento de casos concretos", que pode "imputar certas e determinadas relações de obrigações aos bens particulares dos sócios ou administradores da pessoa jurídica".**

O trecho foi por nós elaborado, a partir de assertivas **CORRETAS**, solicitadas em questão de prova realizada pela Fuvest (USP), para o cargo de Advogado da Universidade de São Paulo (USP), em 26-07-2009.

O art. 135, III, do CTN permite atingir a pessoa do diretor, gerente ou representante da empresa, à luz da teoria da desconsideração da pessoa jurídica. No entanto, a regra é a personificação jurídica da sociedade e, por isso, esta é quem deve responder pelas obrigações sociais. Assim, a indigitada teoria, prevista no art. 50 do Código Civil, deve ser suscitada em caráter excepcional, ou seja, apenas no caso de o administrador (sócio-gerente) se valer do véu da personalidade jurídica para, agindo com má-fé, prejudicar credores da sociedade.

Com efeito, a responsabilização exige que as pessoas indicadas no referido inciso tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal, quando em posição de influir para sua não ocorrência. A mera condição de "sócio" é insuficiente, até porque o dispositivo não menciona tal termo. Se o sócio existe, mas não é **diretor**, nem gerente, **não** deve ser aquele responsabilizado, sob pena de se perpetrar, de forma indevida e arbitrária, o instituto do "redirecionamento" contra os sócios, bastante comum em executivos fiscais.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: *"Na hipótese de crédito tributário resultante de ato praticado com excesso de poderes por diretor de pessoa jurídica de direito privado, este responde pessoalmente".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007.

Este é o entendimento fixado na **Súmula n. 430** do STJ.

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do **sócio-gerente**. (Grifo nosso)

Por outro lado, se existe um diretor ou gerente de certa pessoa jurídica, da qual nunca tenha chegado a ser sócio, presente pode estar o pressuposto ensejador da responsabilização desse diretor ou gerente. O relevante, como se nota, é a condução da sociedade, com a prática de atos de direção ou gerência, no exercício de funções diretivas da empresa, e não as disposições constantes do contrato social da unidade

empresarial.

A respeito do tema, encontramo-lo abordado frequentemente em provas objetivas de concursos públicos. Observe:

a) **"A responsabilidade de terceiros em matéria tributária não se aplica pessoalmente, sobre os diretores, gerentes, ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, quando seus atos forem lícitos ou sem excesso de poder".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça/SE, em 2002.

b) **"Os diretores e gerentes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de infração de lei".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina, para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-03-2007.

c) **"Em caso de crédito tributário resultante de ato praticado por gerente de pessoa jurídica de direito privado que infrinja determinado dispositivo legal, a responsabilidade não é da empresa, pois ela responde pelos atos praticados por seus dirigentes, gerentes ou representantes".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006.

Há registro de leis ordinárias que preveem uma "responsabilidade solidária" de sócios de Ltdas. (v.g., art. 13 da Lei n. 8.620/93), pelo simples fato de estarem eles nessa condição. Ora, tal tratamento é inconstitucional e afronta as normas do CTN, pelos seguintes motivos, os quais constam, resumidamente, do veredicto exarado no emblemático RE 562.276/Rep. Geral, rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, j. 03-11-2010:

(I) ofensa ao art. 146, III, "b", da CF: a definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, estaria incluída no rol das normas gerais de direito tributário, que orientam todos os entes políticos;

(II) ofensa ao art. 135, III, do CTN: para que esta norma incida, deve haver a prática de atos, por quem estivesse na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos, e que impliquem, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. Aliás, destacou-se também no julgado que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundiriam com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, isto é, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondessem, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade. Seria necessário, para tanto, um ilícito qualificado, do qual decorresse a obrigação ou seu inadimplemento. Assim, a mera condição de sócio, como condição apta à aplicação da Teoria da Desconsideração da Pessoa Jurídica, é exceção desautorizada à norma geral de direito tributário consubstanciada no art. 135, III, do CTN, demonstrando inequívoca invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, "b", da CF;

(III) ofensa ao art. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da CF: a submissão do patrimônio pessoal do sócio de sociedade limitada à satisfação dos débitos da sociedade (confusão patrimonial), independentemente de ele exercer, ou não, a gerência e de cometer, ou não, qualquer infração, tolheria, de forma excessiva, a iniciativa privada, de

modo a descaracterizar essa espécie societária (Ltda.), em afronta aos arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da CF.

É importante mencionar que o art. 135 retira a "solidariedade" do art. 134, dando-lhe o timbre de responsabilidade pessoal e imediata, plena e exclusiva do terceiro. Diríamos até que, para os casos de descumprimento de obrigação tributária por mera culpa, basta a aplicação do art. 134 – um verdadeiro comando de "solidariedade com benefício de ordem". De outra banda, para os casos de descumprimento de obrigação tributária, em que o dolo seja elementar, aplicar-se-á o art. 135, no qual não há espaço para benefício de ordem. Daí se avocarem, conforme se estudou na parte inicial deste capítulo, os institutos da responsabilidade por transferência (art. 134) e responsabilidade por substituição (art. 135).

Quanto às multas, ressalte-se que as pessoas indicadas nos três incisos do art. 135, à luz das condições estabelecidas no caput, têm o oneroso ônus de uma abrangente responsabilização: **tributos**, **juros** e todas as **multas** porventura devidas pelo passivo original (não apenas as de caráter moratório).

Cabe destacar, ademais, que a melhor jurisprudência tem sido no sentido de que os sócios responsáveis são os detentores de poderes de administração à época em que o fato gerador ocorreu (período contemporâneo à gestão). Assim, a responsabilidade prende-se ao período em que o administrador tenha efetivamente exercido essa função na pessoa jurídica. Se os tributos referirem-se a período anterior ao início de sua gestão ou a período posterior ao seu término, ausente estará o requisito mencionado da contemporaneidade, não gerando sua responsabilidade pessoal.

Por derradeiro, vale repisar que **a doutrina em geral considera o art. 135 como comando designativo de responsabilidade por substituição**, pois o dever recai sobre o responsável desde o momento do fato gerador.

Note o item considerado **CORRETO**, na prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça/PE, em 2002: *"A prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei também resulta em responsabilidade por substituição".*

O interessante é perceber que se trata de hipótese exclusiva de responsabilidade por substituição regulada pelo próprio CTN. Sabe-se que os casos de responsabilidade por substituição são regidos, quase sempre, por lei ordinária, com fulcro no preambular art. 128 do CTN. À guisa de reforço, em cotejo já amplamente revisto nesta obra, relembre-se que art. 134 indica casos de responsabilidade por transferência.

QUADRO MNEMÔNICO	
Art. 134 do CTN	**Art. 135 do CTN**
Responsabilidade subsidiária	Responsabilidade pessoal
Depende da insolvência do contribuinte	Não depende da insolvência do contribuinte
Responsabilidade por transferência	Responsabilidade por substituição
O responsável incorre em omissão, ausente o excesso de poder e a infração de lei	O responsável age com excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatutos

Ad argumentandum, urge expender uma curiosa hipótese de responsabilidade pessoal, além daquelas previstas no art. 135 do CTN: a responsabilização do funcionário

público emissor de certidão negativa fraudulenta. Observe o **art. 208 do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"A autoridade fiscal que expedir certidão negativa com dolo ou fraude responde pessoalmente pelo crédito tributário e pelos juros de mora acrescidos".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"Em matéria tributária, a certidão negativa se for expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o servidor que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela AOCP/Concursos, para o cargo de Assistente Jurídico da Agência Reguladora de Serviços Públicos de Santa Catarina (AGESC), em 2008: *"A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e não pelos juros de mora acrescidos".*

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber. (Grifos nossos)

O preceptivo disciplina um caso de responsabilidade pessoal, quanto ao pagamento da dívida tributária, contra o funcionário fazendário que emitir uma certidão negativa inquinada de falsidade ideológica. Este servidor, ao agir assim, sabendo que está cometendo uma falsidade, poderá ser "triplamente" responsabilizado, ou seja, nas instâncias fiscal, criminal e funcional. Em outras palavras, arcará com o ônus do crédito tributário que deixou de constar na certidão, além de ser o destinatário das devidas sanções administrativas e penais.

A propósito desta responsabilização penal, diga-se que a conduta do funcionário desbriado poderá ser tipificada, no mínimo, no crime de prevaricação, quando não no de corrupção passiva. Por outro lado, se o funcionário agir sem dolo, isto é, emitindo o falso documento com culpa, não haverá que incidir a responsabilidade pelo crédito tributário, podendo remanescer, se for o caso, as responsabilidades disciplinar e penal.

A título de comentário, entendemos que tal responsabilização pessoal do servidor público fazendário é contraproducente, porque o servidor público recebe, como regra, parcos salários, não se devendo, presumivelmente, imaginá-lo hábil a satisfazer créditos tributários robustos. Ademais, proteger-se-ia o contribuinte desonesto – a pessoa física ou jurídica, em nome da qual o documento seria expedido –, com um verdadeiro escudo, na pessoa do servidor.

Assim, a responsabilidade mais consentânea com o ideal de justiça deve ser a solidária, avocando-se a responsabilização do conivente sujeito passivo originário, no justo contexto distributivo de responsabilização.

5 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

De início, deve-se enfatizar que o tema adstrito aos ilícitos tributários foi tratado, nos

arts. 136 e 137 do CTN, no bojo da temática da "responsabilidade tributária", o que denota certa inexatidão didática.

O tema "responsabilidade por infrações" quer significar, na verdade, a "responsabilidade por multas aplicáveis em um liame jurídico-tributário", não tendo nada a ver com "sujeição passiva indireta".

É, sim, uma "responsabilidade" em acepção peculiar e diversa: a sujeição de alguém às consequências dos seus atos praticados ou a responsabilidade pelo pagamento de multas, quando se descumpre uma obrigação. Traduz-se, portanto, na aplicação da máxima "se cometo uma infração, 'respondo' por ela".

Entretanto, valendo-se de esforço classificatório, pode-se associar o art. 136 do CTN a casos de responsabilidade por substituição, uma vez que, logo no ato do cometimento da infração, já se identifica o sujeito passivo como "substituto".

O tema será estudado em dois subtópicos:

a) Responsabilidade objetiva: conceito;

b) Responsabilidade pessoal do agente.

a) Responsabilidade objetiva: conceito

Observe o dispositivo legal.

> Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe** da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (Grifos nossos)

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007: *"A responsabilidade por infrações da legislação tributária sempre dependerá da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos seus efeitos".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Unama, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Bragança/PA, em 2007: *"Sobre a sistemática de tributação pátria, é possível afirmar que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, salvo disposição de lei em contrário, requer a existência da intenção do agente ou do responsável, e depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos da conduta ilícita".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"A responsabilidade tributária por infrações depende de alguns requisitos como: a intenção do agente ou do responsável e da efetividade do ato, salvo se a lei dispuser ao contrário".*

A responsabilidade por infrações no Direito Tributário, relativamente ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, traduz-se, normalmente, em penas pecuniárias (multas), sendo, em princípio, de consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva), uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa)"[30].

Nesse passo, prescindindo-se da ideia de culpa e do nexo psicológico entre o agente e o resultado, responsabiliza-se comumente quem quer que tenha praticado o ato ilícito e, por fim, desconsideram-se as circunstâncias que excluam ou atenuem a punibilidade.

Com isso, facilita-se a aplicação de penalidades, pois a autoridade fiscal menospreza o conjunto probatório relativo à intenção do infrator, interessando-se, tão somente, na

prática e na autoria da infração – ou "conduta formal", na expressão de Aliomar Baleeiro[31]. Portanto, memorize: a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da intenção do agente**, ou, em outras palavras, a responsabilização **prescinde** do elemento volitivo. Exemplos:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, na prova realizada pela Esaf, em 1998 (PFN): "*A responsabilidade do agente, por infrações, independe da existência do elemento subjetivo (dolo ou culpa), salvo disposição de lei em contrário*".

(I) em uma circulação de mercadoria sem nota fiscal, se o contribuinte escriturou a saída e recolheu o imposto, a falha persistiu e, por ela, independentemente de sua intenção (se houve dolo ou culpa), o omisso responderá;

(II) em virtude de dificuldades financeiras momentâneas, se o contribuinte vê-se em fase de inadimplência tributária, o descumprimento obrigacional será punível, ainda que exista eventual motivo para a sua prática;

(III) em razão da entrega extemporânea da Declaração de IRPF, será exigida a multa, ainda que a entrega a destempo seja justificada pelo inadimplente.

A propósito, julgamos conveniente destacar que o tema tem sido abordado frequentemente em provas objetivas de concursos públicos. Observe:

a) **"A responsabilidade por infrações da legislação tributária independente, salvo disposição em contrário, da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em janeiro de 2007.

b) **"A responsabilidade tributária por infrações não é elidida quando provada a ausência de culpa ou dolo do agente".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/AL, em 05-05-2002.

Portanto, a regra geral é considerar a infração fiscal de modo objetivo, e não "subjetivo". Há, todavia, uma **ressalva**, prevista na parte inicial do art. 136 do CTN, segundo a qual, havendo lei própria, poder-se-á levar em conta os aspectos subjetivos excludentes ou atenuantes da punibilidade. Nessa medida, nada obsta a que uma lei ordinária defina infrações puníveis na modalidade "subjetiva", isto é, exigindo-se a demonstração de dolo ou de culpa, no intuito de se infligir a pena adequada. Sendo a lei omissa, aplica-se a regra geral – a da responsabilidade objetiva.

Diga-se, pois, que o CTN, ao adotar o princípio da responsabilidade objetiva, afasta o que é tradicional no Direito Penal brasileiro – o princípio da responsabilidade subjetiva –, em que a imputabilidade depende da subjetividade, ou seja, da análise do que pensou ou previu o agente, à luz do elemento volitivo. Ademais, sabe-se que a penalidade não deve passar da pessoa do infrator (art. 5º, XLV, da CF).

Por fim, destacamos a lição do eminente professor Luiz Flávio Gomes, para quem o art. 136 é inconstitucional, pois trata da "responsabilização no sentido objetivo", permitindo a aplicação de sanção sem dolo ou culpa, conflitando com o princípio constitucional da presunção de inocência[32].

Frise-se, a esse respeito, que as ocorrências de uma infração tributária pressupõem,

todavia, no mínimo, a culpabilidade do agente. Por isso, a legislação tributária alberga, em alguns dispositivos, o princípio da verdade material, em razão do qual os fatos favoráveis ao contribuinte devem ser considerados, como no caso dos arts. 112 (interpretação benigna) e 108, § 2º, (utilização da equidade), ambos do CTN.

Com efeito, a responsabilidade objetiva não deve afastar a consideração do fator volitivo (elemento subjetivo) na tipificação da infração, à evidência de provas sobejas nos autos, nem mesmo deixar de considerar a gravosidade de certas condutas, prevendo-se o agravamento das multas por infrações qualificadas quando se fizer necessário.

Vale dizer que o contribuinte não pode ser punido quando tenha agido com boa-fé, sem pretender ludibriar o Fisco, nem lhe ter abrandado o tratamento quando o rigor da norma se mostrar inafastável.

b) Responsabilidade pessoal do agente

Observe o dispositivo legal:

> Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
>
> I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
>
> II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
>
> III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
>
> a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;
>
> b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
>
> c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. (Grifos nossos)

No Direito Tributário, como regra, as punições **não** são aplicadas pessoalmente sobre o **agente** da infração, mas sobre o **sujeito passivo** da obrigação tributária, principal ou acessória, que não foi adimplida. Assim, no caso de pessoa jurídica cometer ilícito, a multa será aplicada contra a própria pessoa jurídica, e não contra o agente (pessoa física) que tenha concretizado, efetivamente, a conduta ilícita.

Todavia, o artigo ora analisado traz importantes **exceções** a esta regra, determinando punição pessoal, com o afastamento do sujeito passivo da infração. Mais do que simples exceções, o dispositivo indica uma ressalva à responsabilidade objetiva ao prever um apenamento do agente responsável, deslocando-se para este, o executor material, o alvo da punição pela infração. Aqui há a personalização das penas tributárias, alcançando o agente, que deve se submeter à sanção imposta. Quanto ao sujeito passivo principal, permanece como responsável pelo tributo devido no âmbito da obrigação tributária correspondente.

Conclusivamente, dir-se-ia, quanto ao art. 137 do CTN: não é caso de responsabilidade "exclusiva" da pessoa jurídica, podendo o agente infrator ser pessoalmente responsabilizado; também não é caso de responsabilidade "conjunta" e "solidária" da pessoa jurídica e da pessoa física; e, por fim, não é caso de responsabilidade "subsidiária" da pessoa física.

Passemos à análise dos incisos do art. 137 do CTN:

b.1) Inciso I: infrações tributárias como crimes ou contravenções

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito".*

O dispositivo é lógico, à luz do que ensina a doutrina do Direito Penal: se a infração é tão grave a ponto de ser tipificada como crime ou contravenção, afasta-se a responsabilização da pessoa jurídica, atingin-do-se as pessoas físicas dos dirigentes, até mesmo com a aplicação de pena privativa de liberdade (Lei n. 8.137/90).

A responsabilização criminal da pessoa jurídica – uma realidade nos sistemas penais alemão e português – não está prevista no Brasil, não obstante a previsão dessa possibilidade em legislação esparsa (exemplo: Lei n. 9.605/98, para crimes ambientais).

Não raras vezes, os fatos que são crimes tributários apresentam-se também como infrações fiscais, implicando sanções penais (pelo Juiz, no processo judicial) e sanções fiscais (pela autoridade administrativa, no processo administrativo). Assim, exemplificadamente, se uma empresa importadora comete infração à legislação aduaneira tipificada como crime ou contravenção (infração penal cometida por intermédio ou em benefício da pessoa jurídica), a responsabilidade é **exclusiva** da **pessoa natural** que tiver cometido a infração aduaneira. A regra, entretanto, pode ser excepcionada em duas situações:

a) **A prova, pelo agente, de que teria agido no "regular exercício da administração":** embora pareça estranho alguém estar no regular exercício de gestão e cometer crime ou contravenção, a situação torna-se factível nos casos em que o agente comete o ilícito na condição de mero portador da vontade da empresa (e de seus sócios). É natural que se deva, portanto, desonerar o infrator da responsabilização, cujo ônus deve recair sobre a pessoa jurídica;

b) **A prova, pelo agente, de que teria cumprido ordem expressa por quem de direito:** seguindo a interpretação semelhante à do item precedente, é natural que se deva privilegiar a responsabilização de quem tenha ordenado a ação ou omissão, em benefício daquele que se viu no dever de cumprir ordem expressa por quem de direito. Aqui, de igual modo, o infrator será, com justiça, desonerado.

b.2) Inciso II: infrações tributárias com o dolo específico (elementar)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Estado do Paraná, em 2008: *"De acordo com o CTN, a responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito. Enquadram-se na mesma situação as infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar".*

O dispositivo faz menção a infrações sem que se as enquadrem como crimes ou contravenções, uma vez já tratadas no inciso I. Assim, entende-se que tal inciso vale

para as infrações administrativas.

As infrações tributárias não trazem a reboque o "elemento subjetivo". Todavia, nada obsta a que a lei tributária venha ostentar elemento subjetivo na figura infracional – dolo, culpa ou, até mesmo, "**dolo específico**", isto é, o fim especial almejado pelo agente na prática da infração ("específico", na acepção de "elemento, parte ou componente"). No dolo específico, o agente se manifesta deliberadamente na consecução do resultado (dolo genérico), porém com finalidade especial em mente (dolo específico). Um exemplo possível de tal situação seria o extravio de documento fiscal, com o fim de ocultar do Fisco uma situação tributável.

Posto isso, sempre que a formatação da infração depender de um intuito especial do agente na prática do ilícito, ter-se-á como **elementar** o dolo específico, e a punição será pessoal no agente.

b.3) Inciso III: infrações que decorram de dolo específico

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Dispõe o CTN, no art. 135, inciso II, que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto os mandatários, prepostos e empregados. Por sua vez, o mesmo diploma dispõe no art. 137, inciso III, alínea 'b', que a responsabilidade é pessoal do agente quanto às infrações que decorrem direta e exclusivamente de dolo específico dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores. Já o Código Civil, parágrafo único do art. 1.177, dispõe que os prepostos, no exercício de suas funções, são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos, e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos. Da conjugação destes dispositivos é possível concluir que o preposto responde pessoalmente pelos tributos cujos fatos geradores decorreram exclusivamente do excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto. Ademais, não existe um conflito entre as regras dos art. 135, II e 137, III, b, do CTN".*

O dispositivo anuncia a possibilidade de infração cometida pelos gestores de interesses dos representados na deliberada intenção de prejudicá-los e, com isso, colherem vantagem indevida.

O inciso indica as pessoas que podem, agindo em nome e por conta de terceiros, cometer as infrações que decorram de dolo específico: **(I)** as pessoas do art. 134 do CTN; **(II)** os mandatários, prepostos e empregados; e **(III)** os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nesse caso, os representados (contribuintes), sendo vítimas dos agentes infratores (responsáveis) acima destacados, geram a responsabilização pessoal destes, com a inflição da penalidade. Quanto ao sujeito passivo (contribuinte) – é bom frisar –, continua sendo o devedor do tributo.

O comando possui louvável ideal: punir aquele que atua no sentido de prejudicar pessoas cujos interesses deveria defender. Exemplo: um diretor de empresa que pratica ato ilícito contrário ao Fisco e à pessoa jurídica para a qual trabalha poderá ser responsabilizado pelos tributos devidos pela sociedade (art. 135, III, CTN), sendo responsabilizado pessoalmente pelas multas correspondentes (art. 137, III, CTN). Não

seria razoável exigir tais multas da pessoa jurídica.

6 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Observe o dispositivo legal:

> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Grifos nossos)

O instituto da denúncia espontânea, confissão espontânea ou autodenúncia, prevista no art. 138, permite que o devedor compareça à repartição fiscal, opportuno tempore, a fim de noticiar a ocorrência da infração e **pagar os tributos em atraso**, se existirem, em um voluntário saneamento da falta. Não se trata de ato solene, nem a lei exige que ela se faça dessa ou daquela forma. Trata-se de possibilidade legal para que o infrator se redima, confessando a violação ao Fisco. Apresenta, assim, similitude com a desistência voluntária e com o arrependimento eficaz, ambos do Direito Penal.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008: *"O pagamento voluntário de tributo pelo contribuinte inadimplente, antes do início do procedimento de fiscalização, recebe o nome de denúncia espontânea ou autodenúncia".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *"A mera declaração da prática do ilícito pelo contribuinte, ou seja, confissão da dívida, exclui a responsabilidade pela infração, vez que caracterizada fica a denúncia espontânea prevista no CTN".*

O fim inspirador da denúncia espontânea é retirar o contribuinte da indesejada via da impontualidade, afastando a aplicação de **multa**. Assim, **não se veda a cobrança dos "juros" e da "correção monetária"**, até porque esta integra o valor do tributo, enquanto aqueles, despidos de fins punitivos, compõem o traço remuneratório do capital.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Paraná, em 26-07-2009: *"A responsabilidade por infração à lei tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por várias instituições. Note-as: **(I)** Cetro Concursos, para o cargo de Advogado Pleno da Liquigás Distribuidora S.A., em 16-12-2007; **(II)** FCC, para o cargo de Procurador do Estado do Maranhão (PGE/MA), em setembro de 2003.

Acerca da afirmação de que o tributo deva estar acompanhado de juros e correção monetária, afastando-se tão somente as multas, colacionamos o julgado abaixo transcrito:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DA DÍVIDA. PARCELAMENTO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

NÃO CONFIGURAÇÃO. SÚMULA 208/TFR. Consoante entendimento sumulado do extinto TFR, "a simples confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea". Para exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, é imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios; somente o pagamento integral extingue o débito, daí a legalidade da cobrança da multa em face da permanência do devedor em mora. Entendimento consagrado pela eg. 1ª Seção quando do julgamento do REsp. 284.189/SP. Os honorários advocatícios, quando vencida a Fazenda Pública, serão fixados de acordo com a apreciação equitativa do juiz, nos termos do art. 20, § 4º, do CPC, não se impondo ao julgador a observância de limites percentuais mínimos e máximos e nem a base de cálculo. – A configuração do prequestionamento exige a emissão de juízo decisório sobre a questão jurídica controvertida. – Recurso especial conhecido, mas improvido. (REsp 291.953/SP, 2ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 15-12-2005)

Julgamos conveniente destacar que o tema tem sido abordado frequentemente em provas objetivas de concursos públicos. Observe as assertivas consideradas **incorretas** que propositadamente abaixo revelamos:

a) **"O contribuinte que se arrepende e denuncia espontaneamente infração tributária, antes de qualquer iniciativa fiscal, deve recolher o tributo devido e respectivas penalidades pecuniárias, não se sujeitando, contudo, à ação penal pública".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC para o cargo de Procurador do Estado/MA, em setembro de 2003.

b) **"O contribuinte que se arrepende e denuncia espontaneamente infração tributária, antes de qualquer iniciativa fiscal, deve recolher o tributo devido e respectivas penalidades, sem o acréscimo de juros de mora".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC para o cargo de Procurador do Estado/MA, em setembro de 2003.

c) **"O contribuinte que se arrepende e denuncia espontaneamente infração tributária, antes de qualquer iniciativa fiscal, deve recolher o tributo devido sem quaisquer acréscimos ou penalidades".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FCC para o cargo de Procurador do Estado/MA, em setembro de 2003.

d) **"A responsabilidade por infrações à legislação tributária será excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora. Considera-se espontânea a denúncia quando apresenta até 48 horas após a ocorrência do fato gerador".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Secretaria Municipal da Administração – São Paulo/SP, para os cargos de Procurador do Município e Procurador do Instituto de Previdência Municipal, em 11-03-2000.

e) **"O instituto da denúncia espontânea consiste na situação em que o próprio infrator denuncia espontaneamente a prática da infração, devendo ser apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração e acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido. A propósito, serão excluídos**

pela denúncia espontânea a responsabilidade, a multa e os juros de mora acrescidos".

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007.

f) **"A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, da multa e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007.

g) **"Havendo denúncia espontânea, serão devidos pelo contribuinte inadimplente o valor do tributo, os juros de mora e a multa moratória correspondente".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Empresa de Seleção Pública e Privada (ESPP), para o cargo de Advogado Jr. da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em 2008.

h) **"A denúncia espontânea exclui a responsabilidade da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, dos juros de mora e da multa, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração".**

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008.

Uma instigante questão, ademais, sempre vem à baila: a confissão excluiria qual multa? A moratória ou a punitiva? A doutrina, a par da jurisprudência do STJ (ainda não totalmente consolidada), preconiza a exclusão de toda e qualquer penalidade sobre a irregularidade autodenunciada. Portanto, excluir-se-ão as multas moratórias ou substanciais (falta ou atraso no recolhimento do tributo) e as multas punitivas ou formais (fiscais ou punitivas).

Nesse sentido, o eminente Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera: "Se quisesse excluir uma ou outra, teria adjetivado a palavra infração ou teria dito que a denúncia espontânea elidiria a responsabilidade pela prática de infração à obrigação principal excluindo a acessória, ou vice-versa[33].

No entanto, boa parcela dos estudiosos defende a ideia de que se deve excluir tão somente as multas punitivas. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres assevera que "a denúncia espontânea exclui apenas as penalidades de natureza penal, mas não as moratórias, devidas pelo recolhimento do tributo a destempo. A legislação dos diversos impostos costuma prever multas moratórias reduzidas para as hipóteses de recolhimento

espontâneo do tributo fora do prazo legal, como o que se beneficia em parte o infrator arrependido"[34].

Veja, abaixo, interessantes julgados do STF e do STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICM. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INEXIGIBILIDADE DA MULTA DE MORA. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NÃO DISTINGUE ENTRE MULTA PUNITIVA E MULTA SIMPLESMENTE MORATÓRIA. No respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 001.6672/SP, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 05-02-1996)

> **EMENTA:** ISS. INFRAÇÃO. MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA MORATÓRIA. EXONERAÇÃO. ART. 138 DO CTN. O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhido o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 106.068/SP, 1ª T., rel. Min. Rafael Mayer, j. 06-08-1995)

É importante, neste momento, que se percorra o § 1º do art. 155-A, inserido pela LC n. 104/2001, referentes ao parcelamento:

> Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.
>
> § 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

Trata-se de dispositivo que encerra um sentido oculto, que só pode ser desvendado pelo conhecimento histórico e interdisciplinar dos institutos de Direito Tributário. Sua compreensão, em verdade, depende da análise de outro comando: o art. 138 do CTN, afeto à denúncia espontânea da infração, ao qual estamos nos atendo neste momento.

Inicialmente, cumpre destacar que o parcelamento não se confunde com a denúncia espontânea, pois o simples pedido de parcelamento, e mesmo sua obtenção, não bastam para afastar a aplicação da multa.

A jurisprudência, a princípio, influenciada pela Súmula n. 208 do antigo TFR (A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea), só admitia a existência da denúncia espontânea se houvesse o pagamento integral do tributo. Com o tempo, o entendimento foi sendo modificado, vindo o STJ a admitir, de forma pacífica, que a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento parcelado do tributo, igualmente excluía a incidência da multa:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA. CTN, ARTIGO 138. 1. Deferido o parcelamento por autoridade competente, ficando consolidada a dívida e seguindo-se os pagamentos das parcelas acertadas, configura-se a denúncia espontânea, descabendo a aplicação da multa (art. 138, CTN). 2. Precedentes da Primeira Seção/STJ. 3. Embargos rejeitados. (EREsp 241033/CE, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 29-11-2001)

Ocorre que a norma inserida pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001, pretendeu opor-se a esse entendimento jurisprudencial, afirmando que o parcelamento não excluía a incidência da multa. O curioso é notar que, "concomitantemente à alteração, **o STJ modificou, mais uma vez, o seu entendimento**, voltando a decidir que o parcelamento não era forma de pagamento e, por isso, a ele não se aplicava o benefício da denúncia espontânea.

A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FGV Projetos para o cargo de Juiz de Direito Substituto/MS, em 04-05-2008. *"Segundo o CTN, a responsabilidade pela infração*

tributária, bem como os juros de mora são afastados pela denúncia espontânea, desde que esta seja acompanhado de pagamento ou parcelamento do crédito tributário pelo sujeito passivo".

Assim, para o STJ, o novo dispositivo trazido pela LC n. 104/2001 apenas confirmou o sentido do art. 138 do CTN"[35].

Veja a jurisprudência do STJ, em pleno clima de "virada":

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DA DÍVIDA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. O benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa. 2. A LC 104/2001 incide apenas sobre os parcelamentos posteriores ao seu advento. Entende a 1ª Seção, contudo, que tal dispositivo apenas positivou norma que já se continha no sistema, decorrente da interpretação do art. 138 do CTN. 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 545.426/PR, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 28-10-2003)

Portanto, **"o parcelamento, para o STJ, atualmente, não é considerado pagamento integral. Assim, é devida a multa de mora na confissão da dívida acompanhada de pedido de parcelamento, ainda que se antecipando a qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública"**.

A assertiva, considerada **CORRETA**, foi solicitada na prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009.

Repare que a exclusão da responsabilidade dar-se-á quando o contribuinte levar a conhecimento do Fisco, **antes** de qualquer procedimento fiscal iniciado, a ocorrência de infração e, se for o caso, o pagamento de eventual tributo devido. O indicador temporal prende-se à emissão de notificação para prestar esclarecimentos ou, o que é mais comum, à assinatura do **Termo de Início de Fiscalização (art. 196 do CTN)**. Veja o dispositivo:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"No que diz respeito à responsabilidade por infrações, a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, não pode ser considerada espontânea".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Na realização de atividade fiscalizatória, os agentes fiscais podem entrar nos estabelecimentos dos contribuintes. Sobre o procedimento de fiscalização, é possível afirmar que é viável ao sujeito passivo, até sua conclusão, valer-se da denúncia espontânea em relação às infrações praticadas, beneficiando-se do pagamento sem imposição de multas".*

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

O referido termo, geralmente lavrado com data e hora indicadas, afasta qualquer tentativa de confissão espontânea, ainda que a fiscalização perdure por razoável período. Entretanto, é importante enaltecer que a espontaneidade, nesse caso, fica prejudicada com relação ao tributo objeto da fiscalização, podendo ser levada a efeito, por sua vez, com relação a outras dívidas tributárias, ou seja, àquelas afetas a tributos diversos ou, até mesmo, ao próprio tributo fiscalizado, porém relativo a período de apuração distinto. Daí a necessidade de o termo ser detalhado e explícito, quanto aos seus limites objetivos, não podendo ser genérico, vago ou incerto.

Não perca de vista que o art. 138 do CTN comporta similitude com o instituto da **consulta fiscal** que, enquanto pendente, mantém o "contribuinte-consulente" a salvo dos **juros e de penalidades pecuniárias, exceto a atualização monetária** (art. 161, § 2º, do CTN). Veja-o:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"A SF Serviços Gerais Ltda. recebeu em seu domicílio cobrança relativa ao IPTU. Por considerar indevida a cobrança, a SF Serviços Gerais Ltda. formulou consulta à administração tributária competente, dentro do prazo de pagamento do tributo, e, após sanada a dúvida, pagou o imposto mediante uma cártula de cheque. Enquanto estiver pendente resposta da administração tributária, quanto à consulta formulada pela SF Serviços Gerais Ltda., não incidirão multa, juros de mora e atualização monetária de eventual débito existente".*

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em Lei Tributária. (...)
§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Segundo o STJ, não se aplica o art. 138 do CTN às **obrigações acessórias**, ou seja, mesmo confessado espontaneamente o não cumprimento de obrigação acessória, deve ser pago o valor da penalidade correspondente – multas de mora e multas de ofício, decorrentes da infração perpetrada. Em termos práticos, não eximem o inadimplente do pagamento de multa as seguintes situações:

(I) o atraso na entrega da DCTF – Declaração Centralizada de Tributos Federais;

(II) a falta de regularização dos livros comerciais, entre outros descumprimentos de deveres instrumentais do contribuinte.

Nessa medida, o STJ tem afastado a aplicação do art. 138 do CTN às infrações meramente formais, isto é, ao descumprimento de obrigações acessórias que, fruindo total autonomia com relação ao fato gerador do tributo, não têm o condão de afastar a imposição da multa.

Segue abaixo interessante julgado do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ENTREGA COM ATRASO DE DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF). MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. 1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF). 2. As obrigações acessórias autônomas não têm relação alguma com o fato gerador do tributo, não

estando alcançadas pelo art. 138 do CTN. 3. Recurso provido. (REsp 591.579/RJ, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 07-10-2004)

No entanto, observa Hugo de Brito Machado que "a expressão se for o caso, no art. 138 do Código Tributário Nacional, significa que a norma nele contida se aplica tanto para o caso em que a denúncia espontânea da infração se faça acompanhar do pagamento do tributo devido, como também no caso em que a denúncia espontânea da infração não se faça acompanhar do pagamento do tributo, por não ser o caso. E com toda certeza somente não será o caso em que se tratando de infração meramente formal, vale dizer, mero descumprimento de obrigações tributárias acessórias"[36].

É importante ressaltar, ainda, que a jurisprudência tem resistido em aceitar a denúncia espontânea no caso de **tributo lançado por homologação**, pago a destempo, mesmo ocorrendo o pagamento integral do débito. A explicação é simples: é pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. Nesse passo, ao se apresentar uma declaração ao Fisco, formaliza-se, para o **STJ**, a existência do crédito tributário, permitindo-se até que se inscreva o valor não pago em dívida ativa. A recusa da denúncia espontânea é justificada com base nessa linha argumentativa.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC (concurso anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"A norma contida no art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea da infração, não autoriza o contribuinte do ICMS, que declarou o imposto, e não o recolheu tempestivamente, efetuar, após a data do vencimento, o pagamento do tributo, acrescido de juros de mora, mas sem a multa moratória".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"Segundo orientação dominante do STJ, o benefício da denúncia espontânea não se aplica a tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".*

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. (...) 1. A simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra ínsita no art. 138 do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não configura denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, a hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, seu débito tributário (...). (REsp 512.245/RS, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 07-10-2004)

Nesse sentido, é a **Súmula n. 360 do STJ**: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Por outro lado, será possível suscitar a confissão espontânea em hipótese diversa: na entrega de declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação), acompanhada do respectivo "pagamento integral", mas que, em momento posterior – e antes de qualquer procedimento da Administração Tributária –,

venha a ser “retificada”. Nesse caso de entrega da Declaração Retificadora, o pagamento da diferença a maior devida, tempestivamente noticiada e quitada, avoca o instituto da denúncia espontânea, elidindo a necessidade de constituição formal do crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão por que é aplicável o benefício previsto no art. 138 do CTN. Com efeito, aqui não se deu uma declaração prévia com pagamento em atraso – o que rechaçaria o benefício, por força da conhecida **Súmula 360 do STJ**, abrindo-se caminho para a cobrança executiva (ex vi da **Súmula 436 do STJ** –, mas uma verdadeira confissão de dívida com pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea. A propósito, não é demasiado evidenciar que, caso o contribuinte não efetuasse a retificação, o Fisco não poderia promover a execução sem antes proceder à constituição do crédito tributário atinente à parte não declarada – mais um motivo para a corroboração da tese do cabimento da denúncia espontânea, com a devida exclusão da multa moratória imposta. Assim se orienta o STJ, conforme se nota no REsp 1.149.022/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 09-06-2010. [Ver, ainda, no mesmo sentido: REsp 889.271/RJ, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. em 01-06-2010]

Por fim, a doutrina tem entendido que, sendo o art. 138 do CTN incompatível com qualquer punição, a autodenúncia seria igualmente hábil a extinguir a punibilidade das infrações na seara criminal. A contrario sensu, em linguagem figurada, dar o “perdão” administrativo com uma mão e efetuar a “prisão” do infrator com a outra seria, no mínimo, desleal, para não falar incompatível com a ideia de Estado de Direito.

1 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 150.

2 FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 603.

3 CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e prática do direito processual tributário, p. 89-91.

4 V. RODRIGUES, Walter Piva. Substituição tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 95.

5 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, pp. 262-263.

6 FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, p. 603.

7 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p. 256.

8 BECHO, Renato Lopes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1000.

9 AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 304.

10 Ibidem, pp. 303.

11 BECHO, Renato Lopes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 1004.

12 AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 314.

13 MELO, José Eduardo Soares. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 274.

14 RODRIGUES, Walter Piva. Substituição tributária, p. 76.

15 QUEIROZ, Luís César Souza de. Sujeição passiva tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 199.

16 JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário jurídico tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 148.

17 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 740.

18 AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 316-317.

19 Ibidem, pp. 309-310.

20 CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e prática do direito processual tributário, p. 101.

21 BECHO, Renato Lopes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 1.020.

22 FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, p. 626.

23 FERRASSINI, Antônio Alexandre; SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira (Coord.). Código Tributário Nacional comentado e anotado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002, p. 376.

24 FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, p. 630.

25 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 152.

26 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., pp. 749-750.

27 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 156.

28 Ver, no STJ: o REsp 296.304/SP-2003; o REsp 184.325/ES-2001; o EDivREsp 174.532/PR-2001; AGREsp 276.779/SP-2001.

29 FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, p. 643.

30 AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 444.

31 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 758.

32 V. GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: Direito penal empresarial. São Paulo: Dialética, 1995, pp. 95-96.

33 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, pp. 105-106.

34 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p. 270.

35 V. SAKAKIHARA, Zuudi; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, p. 702.

36 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, 2004, v. 2, p. 663. No mesmo sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 644.

24

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária "lançada" ou, com maior rigor terminológico, obrigação tributária em estado ativo. Observe o dispositivo, em sua parte inicial:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifo nosso)

Com efeito, o lançamento é o instrumento que confere a **exigibilidade** à obrigação tributária, quantificando-a (aferição do quantum debeatur) e qualificando-a (identificação d o an debeatur). Em outras palavras, esta, sendo ilíquida e inexigível, carece dos atributos de certeza e liquidez, que se dão pela atuação do Fisco, por meio do lançamento. Com a formalização deste, não há que se falar em "obrigação tributária", mas em crédito tributário.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"Constituir o crédito tributário tem o sentido de determinar a certeza e a liquidez da dívida e, assim, conferir exigibilidade ao direito do sujeito ativo".*

Desse modo, o crédito tributário é a obrigação tributária tornada líquida e certa por intermédio do lançamento. Portanto, memorize: para haver lançamento – e, assim, crédito tributário –, é mister que exista fato gerador e, portanto, obrigação tributária.

Nesse passo, diz-se, seguindo a linha de entendimento do STJ, que "o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN)". (REsp 250.306/DF, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 06-06-2000)

O fato gerador apenas constitui a obrigação tributária da qual decorrerá o crédito tributário. Observe o **art. 139 do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato

Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, sendo constituído pelo lançamento".*

Observação: item semelhante, requerendo a cópia do art. 139 do CTN, foi solicitado em prova realizada pelo IESES (São José-SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007: "*O crédito tributário decorre da obrigação principal, mas possui natureza distinta desta*".

Observação: item semelhante, associando o art. 139 à obrigação acessória, foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada por duas instituições: **(I)** Funrio, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Coronel Fabriciano/MG, em 2008; e **(II)** Vunesp, para o cargo de Advogado do CREA/SP, em 23-11-2008.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Nesse contexto, pode-se asseverar que a relação jurídico-tributária, vista pelas lentes do contribuinte, ganha o status de obrigação tributária. De outro lado, se vista pelas lentes do Fisco, passa a denominar-se crédito tributário.

O lançamento, por sua vez, trazendo certeza e liquidez à relação jurídico-tributária, é o instrumento capaz de conferir ao Fisco a percepção do importe tributário a que tem direito, em face da ocorrência do fato gerador que o antecede. Com ele, o sujeito ativo fica habilitado a exercitar o ato de cobrança, quer administrativa, em um primeiro momento, quer judicial, caso aquela se mostre malsucedida.

Daí se notar a consagrada autonomia da obrigação tributária perante o crédito tributário, ou, em outras palavras, o embate entre o "dever", de um lado, e a "exigibilidade", de outro. Observe o art. 140 do CTN:

Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

2 O LANÇAMENTO

2.1 O conceito de lançamento

O lançamento está detalhado no art. 142 do CTN, havendo igual menção na parte final do art. 3º do CTN. Note-os:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifos nossos)

Art. 3º do CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Grifo nosso)

O art. 142 do CTN avoca um estudo com cautela e uma análise minuciosa de seu teor.

Nele é possível verificar as finalidades ou funções do lançamento:

1. **Verificar a ocorrência do fato gerador:** a ocorrência do fato imponível, como fato da vida real, descrito na norma, enseja o nascimento da obrigação tributária. Havendo a constituição do liame obrigacional, é possível se falar em quantificação e qualificação da obrigação tributária, por meio do lançamento;
2. **Determinar a matéria tributável:** visa reproduzir o espectro material de incidência, ou seja, ater-se ao elemento nuclear do tributo exigível. Com o lançamento, permite-se a aferição do an debeatur (o "se devido"). Exemplo: exige-se uma taxa, na espécie "taxa de serviço", em razão da particularização do fato gerador na "prestação de um serviço público específico e divisível"; ou, ainda, exige-se um imposto, o IR, em razão de seu fato gerador, particularizado no "acréscimo patrimonial". Cabe ao lançamento externar tal núcleo tributável de incidência;
3. **Calcular o montante do tributo devido:** permite-se a aferição do quantum debeatur (o "quanto devido"). Assim, o lançamento torna o crédito tributário, antes inexigível e ilíquido, em crédito exigível e líquido. A liquidez, como é cediço, é atributo daquilo que se define, com precisão, quanto à extensão e limites;
4. **Identificar o sujeito passivo:** o lançamento tem o condão de demarcar, concretamente, a sujeição passiva, definida, normativa e abstratamente, na lei tributária, no bojo da estrita legalidade (art. 97, III, CTN);

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Sociedade Educacional de Santa Catarina (Sociesc), para o cargo de Advogado da Cia. Águas de Joinville/SC, em 2008: *"Um dos elementos da obrigação tributária é o 'sujeito passivo', definido como a pessoa física ou jurídica obrigada por lei ao cumprimento da prestação tributária, denominada contribuinte ou responsável".*

5. **Propor, se caso o for, a aplicação da penalidade cabível:** é o veículo hábil à exigibilidade das sanções cobradas em virtude do descumprimento da obrigação tributária. Nessa medida, o lançamento particulariza, concretamente, a exigibilidade da multa, definida, normativa, restritiva e abstratamente, na lei tributária (art. 97, V, CTN).

Passemos, agora, a algumas questões pontuais acerca do lançamento tributário.

2.2 Questões pontuais sobre lançamento

Neste tópico, iremos apresentar algumas indagações relevantes sobre o lançamento tributário, que servem para informar ao leitor os principais questionamentos, de ordem prática e teórica, que gravitam em torno do tema.

Vamos a eles:

1ª Questão: Lançamento, ato administrativo ou procedimento administrativo?

O art. 142, caput, do CTN reza, literalmente, que o lançamento é procedimento administrativo. Parte da doutrina segue esta trilha. O procedimento indica um conjunto de atos, concatenadamente organizados, tendentes a uma finalidade identificada. No caso do lançamento, a finalidade a que se visa é a própria constituição do crédito

tributário.

Entretanto, outra vertente doutrinária pauta-se na caracterização do lançamento como ato administrativo, e não como um conjunto deste. Em consonância com este modo de ver, há irrelevância na sequência de atos conducentes à realização do ato final, sendo importante, tão somente, o "clímax" do procedimento, isto é, o momento em que se individualiza o crédito, o que se dá em um ato, propriamente dito. A maioria da doutrina tem seguido tal entendimento.

Não obstante, recomendamos para concursos públicos a fidelidade ao texto do art. 142 do CTN, que permite ao leitor, textualmente, a associação do lançamento a um procedimento administrativo.

2ª Questão: Lançamento, ato constitutivo ou ato declaratório?

O lançamento é procedimento documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador.

O art. 142, caput, CTN dispõe, textualmente, que o lançamento "(...) é procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente (...)". Deste conceito deflui a natureza declaratória do lançamento, que opera efeitos ex tunc, ratificando a existência pretérita do fato gerador que, reflexamente, imporá a utilização da norma norteadora do modus operandi de cobrança do tributo, em abono do princípio da irretroatividade tributária (art. 150, III, "a", CF).

De fato, ao se efetivar o ato de quantificação e qualificação do tributo exigível, deve a autoridade fiscal competente se valer da lei vigente no momento do fato gerador, sendo-lhe defeso aplicar a norma contemporânea ao lançamento, ressalvado os casos admitidos em lei, previstos nos arts. 106, I e II, e 144, § 1º, ambos do CTN.

Por outro lado, o art. 142, caput, "parte inicial" do CTN igualmente dispõe, acerca do lançamento, a seguinte definição: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)". Deste conceito, deflui a natureza constitutiva do lançamento, que opera efeitos ex nunc ao criar direitos e deveres, no bojo do liame obrigacional tributário.

Sendo assim, é defensável a natureza jurídica mista ou dúplice para o lançamento, isto é, constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação tributária.

É fato que, nem sempre, **as Bancas Examinadoras de concursos públicos têm adotado este posicionamento**, cabendo ao concursando aferir, caso a caso, a exatidão da alternativa.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, em 2002 (Procurador do Município de Fortaleza): "*O lançamento de crédito tributário tem natureza jurídica declaratória da obrigação tributária preexistente*".

3ª Questão: Lançamento, de quem é a competência para sua efetivação?

O art. 142, caput, CTN dispõe que a competência para a efetivação do lançamento é da **autoridade administrativa**. Desse contexto de privatividade, quanto ao ato de lançar, infere-se a **(I)** presunção de legitimidade dos atos da Administração, bem como

(II) a proibição de delegação a particulares.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-01-2008: *"É permitido que autoridade judiciária realize lançamento de crédito tributário, na hipótese de concluir que o contribuinte deixou de recolher tributo devido à fazenda Pública".*

O CTN deixa a cargo da legislação específica a definição sobre as autoridades administrativas que deterão a competência exclusiva para o lançamento do crédito tributário. Vale a pena identificá-las na seara dos tributos em geral:

a) União: Auditor Fiscal da Receita Federal;
b) Estados e Distrito Federal: Agente-Fiscal de Rendas ou denominação equivalente;
c) Municípios e Distrito Federal: Auditor Fiscal do Município ou denominação equivalente.

À guisa de curiosidade, impende salientar que compete ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base na nova configuração trazida pela SUPER-RECEITA, os lançamentos de tributos federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB): impostos, taxas e contribuições federais. Ademais, compete, ainda no âmbito da União, ao Auditor Fiscal do Trabalho os lançamentos de tributos federais, no âmbito das inspeções do trabalho (contribuição sindical e outras).

4ª Questão: Lançamento, atividade vinculada ou atividade discricionária?

Segundo o **art. 142, parágrafo único, do CTN**, "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundação Escola de Serviço Público do Estado do Rio de Janeiro (FESP/RJ), para o cargo de Professor Docente I da SEE/RJ, em 2007: *"Segundo o artigo 142, parágrafo único, do CTN, a atividade administrativa de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, deve ser vinculada e obrigatória".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por várias instituições. Note-as: **(I)** NCE/UFRJ para o cargo de Advogado da Eletrobrás, em 24-09-2007; **(II)** Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 01-06-2008; **(III)** Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008; **(IV)** FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008; **(V)** Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE, em 16-08-2009.

De fato, com o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar, e não o mero "poder". Assim, a "vontade" da lei apresenta-se sobrepairante às vontades do administrador e do administrado. Vale dizer que a autoridade administrativa, a quem incumbe lançar, deve se fiar às imposições da lei (vinculação), não lhe cabendo furtar-se

à realização do ato de cobrança (obrigatoriedade).

A relação jurídico-tributária, desde o seu nascedouro, com a hipótese de incidência, até o seu ato final, com a execução fiscal, adstringe-se à reserva da lei tributária, sendo natural que o lançamento – e todos os atos que norteiam o elo entre sujeito ativo e sujeito passivo – não comporte juízo de oportunidade e conveniência, no bojo da discricionariedade.

Ademais, o lançamento **não é** autoexecutório, por não ser veiculado pela coerção humana, mas por trâmites administrativos e legais de cobrança, despidos de coercibilidade. Caso não seja adimplida a obrigação tributária, a Fazenda Pública não se poderá valer de métodos forçosos de pagamento, mas, sim, de pretensão judicial lastreada na ação de execução fiscal.

5ª Questão: Lançamento, qual é a taxa de câmbio com valor expresso em moeda estrangeira?

O questionamento avoca o art. 143 do CTN. Observe-o:

> Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Há situações em que o valor da base de cálculo do tributo vem expresso em moeda estrangeira, o que torna indispensável a sua conversão em moeda nacional. Em face da oscilação do câmbio, é necessário demarcar qual a taxa a ser utilizada.

O art. 143 do CTN segue uma lógica básica: **utilização dos elementos constantes do momento do fato gerador**. Exemplo: a fiscalização da Receita Federal do Brasil entende devido um resíduo de imposto de importação, relativo a fato gerador ocorrido em janeiro de 2006. Deve-se, portanto, utilizar a taxa de câmbio prevista em janeiro de 2006, sem embargo das devidas correções, à luz dos consectários legais aplicáveis, que serão feitas desde a data do fato imponível mencionado.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *“O lançamento tributário será convertido em moeda nacional no dia da ocorrência do fato gerador, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira”.*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funrio, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Coronel Fabriciano/MG, em 2008.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: “*A taxa cambial do dia do lançamento será a utilizada na conversão para a moeda nacional, nos casos em que o valor tributário estiver expresso em moeda estrangeira*”.
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

O dispositivo é adotado, primordialmente, no âmbito do imposto de importação, porém gera naturais reflexos nos fatos geradores de tributos exigidos no contexto das importações (ICMS, IPI, PIS, COFINS, CIDEs etc.). Observe a jurisprudência:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICM NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DIFERENÇA DECORRENTE DE VARIAÇÃO CAMBIAL ENTRE A DATA DO PAGAMENTO DO TRIBUTO POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E A

EFETIVA LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO DE CÂMBIO. Quando o valor tributário estiver expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação (CTN, art. 143); nenhuma diferença de ICM pode ser exigida em razão da variação cambial verificada entre a data do desembaraço aduaneiro e a da efetiva liquidação do contrato de câmbio, salvo se, desconhecida a taxa cambial na ocasião da liberação das mercadorias importadas, a cobrança do tributo se deu por estimativa. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 15.450/SP, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 08-02-1996)

Assim, a base de cálculo do gravame deverá ser convertida em moeda nacional, **utilizando-se a taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato imponível da obrigação**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, em 1998 (Procurador da Fazenda Nacional): "*Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, far-se-á no lançamento sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia do pagamento*".

6ª Questão: Lançamento, aplica-se a legislação formal ou a legislação material?

O questionamento remete o estudioso à análise do princípio da irretroatividade tributária, já analisado em capítulo precedente nesta obra. Vamos recapitular:

O postulado da irretroatividade tributária, com respaldo constitucional (art. 150, III, "a", CF), encontra igual amparo no **art. 144, caput, do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, mesmo que tenha sido posteriormente revogada".*
> **Observação:** item idêntico, requerendo a cópia do *caput* do art. 144 do CTN, foi solicitado em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Técnico do Ministério Público de Minas Gerais, em 2007.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Como se nota, o lançamento tende a verificar a ocorrência do fato gerador, regendo-se pela lei então vigente, o que lhe avoca, como se estudou acima, a feição declaratória, operando efeitos ex tunc (art. 142, caput, CTN). Entretanto, a lei nova que regula formalidades ou aspectos formais, isto é, inábil a alterar, criar ou extinguir direitos materiais (v.g., definição de sujeito passivo, de hipótese de incidência, do valor da dívida etc.), deverá ser aplicada retroativamente, afastando-se o teor do caput do art. 144 do CTN.

Assim, os aspectos formais ou procedimentais que cercam o lançamento – e.g., a temática ligada à competência ou poderes de investigação da autoridade fiscal, entre outros assuntos – não influem substancialmente a ponto de afastarem a lei vigente na época do lançamento.

O § 1º do art. 144 do CTN dispõe sobre um certo afastamento do caput do art. 144 do CTN, sem que se possa dizer que prevê, assim, hipóteses de retroatividade tributária, ou mesmo casos de "ofensa" ao postulado em estudo. Simplesmente registra hipóteses

legais de efeito imediato. Veja-o:

> Art. 144. (...)
>
> § 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Assim, o § 1º, conforme já se detalhou no Capítulo 5 desta obra, menciona as seguintes hipóteses de aplicação imediata da norma, com utilização da lei vigente à época do lançamento:

a) legislação que institua novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, o que não se confunde, ad argumentandum, com "novas bases de cálculo", ou, mesmo, "novas alíquotas";

b) legislação que amplie os poderes de investigação das autoridades administrativas;

c) legislação que outorgue ao crédito maiores privilégios ou garantias.

A lei nova, que regula procedimentos, prerrogativas ou formalidades adstritas à atividade do lançamento, sem qualquer pretensão de alterar, criar ou extinguir direitos materiais – relacionáveis, por exemplo, com os elementos estruturais da obrigação tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e fato gerador) –, deverá ser aplicada de imediato e aos casos pendentes, como sói acontecer com as normas processuais em geral.

Frise-se, em tempo, que o preceptivo, na parte final, traz importante ressalva. Note:

> § 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha (...) outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (Grifo nosso)

Como se observa, a lei que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, outorgar ao crédito maiores garantias ou privilégios, estará longe de alterar a obrigação tributária a ela subjacente, nos seus aspectos estruturais, v.g., hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e fato gerador. Entretanto, se essa mesma **lei acabar por atribuir responsabilidade a terceiro**, atingida será a própria obrigação tributária, em um dos seus elementos fundantes, com a inclusão de pessoa no polo passivo da relação jurídico-tributária, tornando-a "inconstitucional por retroatividade"[1]. Isso se dá porque o aspecto pessoal integra a própria norma tributária impositiva.

> A assertiva foi considerada **INCORRETA**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Técnico do Ministério Público de Minas Gerais, em 2007: *"Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativa, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, inclusive atribuindo responsabilidade tributária a terceiros".*

2.3 Revisão de lançamento

O presente estudo, afeto à **revisibilidade do lançamento**, divide-se em dois

subtópicos, assim intitulados:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"O lançamento tributário, uma vez concluído, pode ser alterado por impugnação, recurso de ofício, iniciativa da autoridade administrativa, nos casos previstos em lei".*

a) O lançamento revisível: análise do art. 145 do CTN;
a.1) Detalhamento do art. 149 do CTN.
b) O lançamento revisível: análise do art. 146 do CTN.

a) O lançamento revisível

Este tópico permitirá ao estudioso a análise do art. 145 do CTN, bem como o estudo do art. 149 do CTN, a que o primeiro faz remissão. Passemos, inicialmente, ao aprofundamento do art. 145 do CTN:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I – impugnação do sujeito passivo;
II – recurso de ofício;
III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"O lançamento de obrigação tributária regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no CTN".*

Antes da notificação regular, é perfeitamente compreensível que se possa fazer todo tipo de alteração no lançamento, até porque as atividades de mensuração do importe tributário exigível estão sob os auspícios do sujeito ativo. Assim, dir-se-ia que, até a notificação, a revisibilidade é absoluta.

O art. 145, caput, do CTN utiliza a expressão "regularmente notificado", devendo-se compreendê-la como a notificação de lançamento (aviso de lançamento ou carnê de cobrança), isto é, a comunicação oficial. Sendo assim, após a notificação dirigida ao contribuinte (ou responsável), o lançamento se presume definitivo. Daí se ter, como regra geral, a vedação da alteração do lançamento anteriormente efetuado. É a adoção da regra da irrevisibilidade do lançamento, que decorre da lei, e não dele próprio.

Por sua vez, o art. 145 do CTN discrimina, nos incisos I, II e III, situações que fogem à regra anunciada. São as exceções à irrevisibilidade ou, em outras palavras, **situações legalmente admitidas de revisibilidade**. Observe-as:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Técnico do Ministério Público de Minas Gerais, em 2007: *"O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo ou recurso de ofício".*

1. Impugnação do sujeito passivo: é a defesa ou reclamação apresentada, na órbita administrativa, instaurando-se a fase litigiosa ou contenciosa do procedimento, caso o sujeito passivo discorde parcial ou totalmente do lançamento anteriormente

efetuado. No Processo Administrativo Federal (PAF), a impugnação está prevista nos arts. 14 a 17, do DL n. 70.235/72. Como é sabido, o art. 5º, LV, da CF assegura aos litigantes em geral o contraditório e a ampla defesa. Com a protocolização da **impugnação** feita pelo sujeito passivo, e não por qualquer **terceiro interessado**, inicia-se a fase litigiosa (ou contenciosa), no procedimento do lançamento, e finaliza-se a fase oficiosa, que se encerra com a **notificação**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"O lançamento de obrigação tributária regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito ativo".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"O lançamento de obrigação tributária regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de impugnação de terceiro interessado".*

Ad argumentandum, conquanto o dispositivo só tenha feito menção à "impugnação", o recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo contra uma decisão administrativa que lhe tenha sido desfavorável pode, natural e igualmente, acarretar a alteração do lançamento. Por fim, memorize: trata-se de hipótese litigiosa de alteração do lançamento;

2. Recurso de Ofício: é o recurso conhecido, em Processo Civil, como "remessa necessária" (ou "reexame necessário"), traduzindo-se na possibilidade de "rejulgamento" da decisão de primeira instância, na órbita administrativa, que tenha trazido situação favorável ao reclamante (v.g., desoneração do tributo, da pena de perda de mercadoria etc.). Veja o art. 34, I e II, do DL n. 70.235/72, que trata especificamente do tema:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Técnico do Ministério Público de Minas Gerais, em 2007: *"O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo ou recurso de ofício".*

> Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:
> I – exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.
> II – deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência. (Grifo nosso)

Por fim, memorize: trata-se de hipótese litigiosa de alteração do lançamento.

3. Iniciativa de Ofício da Autoridade Administrativa (reserva de lei): de início, é importante destacar que o art. 149 do CTN contempla, em seus incisos (I a IX), uma lista taxativa de normas limitadoras de competência tributária. Assim, os lançamentos podem ser revistos, no poder-dever de autotutela da Administração, **desde que a alteração se enquadre nas possibilidades previstas no preceptivo** e que o crédito

não esteja extinto pela decadência (art. 149, parágrafo único, CTN).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, em 2007 (Auditor Fiscal Tributário Municipal): "*O lançamento efetuado e devidamente notificado ao sujeito passivo poderá ser alterado em virtude de livre iniciativa da autoridade administrativa, com base em seu poder discricionário, enquanto não extinto o direito do sujeito passivo*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ para o cargo de Advogado da Eletrobrás, em 24-09-2007: *"Sobre o lançamento tributário, é possível afirmar que a Administração Pública, de forma discricionária, poderá promover alterações no lançamento".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"A autoridade administrativa pode revogar o lançamento".*

Frise-se que o intitulado princípio da autotutela é consequência natural do princípio da legalidade, vinculando a atividade administrativa, ou seja, da mesma forma que a Administração **deve agir** com total observância da lei, **não** poderá **deixar de agir** para corrigir ato que eventualmente contrarie a própria lei, sanando os vícios e incorreções, independentemente de provocação do interessado.

Atente para o fato que o art. 147, § 2º do CTN dispõe sobre a retificação de ofício, no âmbito do lançamento misto ou por declaração, permitindo que a autoridade administrativa proceda à correção de erros grosseiros e visualmente insustentáveis, passíveis de pronto acerto. Veja o comando legal:

> Art. 147. (...)
> § 2º. Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Exemplo: contribuinte, no âmbito do IRPF, insere no campo de rendimentos tributáveis aquele que é notoriamente isento ou que deduz, indevidamente, despesa da base de cálculo.

Por fim, memorize: o art. 145, III, do CTN é a única hipótese não litigiosa de alteração do lançamento.

É mister, neste momento, iniciarmos o abrangente estudo do alcance do art. 149 do CTN. Passemos a fazê-lo:

a.1) Detalhamento do art. 149 do CTN

O art. 149 do CTN trata da **efetivação**, de ofício, do lançamento e de suas possibilidades de **revisão**, igualmente, de ofício. São dois procedimentos distintos, previstos em um mesmo artigo, estranhamente, merecendo, portando, uma organização. É o que faremos, explorando as minúcias do dispositivo, a partir do agrupamento de incisos, assim sugerido:

> 1. Análise dos incisos II a IV;
> 2. Análise do inciso VI;
> 3. Análise dos incisos I, V, VII, VIII e IX.

De início, é salutar a leitura do preceptivo:

> **Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007: *"Sobre o lançamento efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, tal si-tuação ocorrerá quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007: *"Sobre o lançamento efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, tal situação ocorrerá quando comprovada falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória".*

Inicialmente, a locução "de ofício", constante do caput, quer significar que tanto a feitura do lançamento quanto a sua correção se fazem independentemente de qualquer iniciativa do sujeito passivo. Estão sob a égide do sujeito ativo.

Passemos ao detalhamento dos incisos, reunidos na divulgada ordem, a fim de que se facilite a compreensão do tema:

1. Análise dos incisos II a IV (art. 149)

Incisos II a IV
Art. 149. (...) **II –** quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; **III –** quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; **IV –** quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; (...)
Comentários
Nos incisos em epígrafe, encontram-se algumas situações que verdadeiramente não ensejam nenhuma revisão, haja vista não ter ocorrido lançamento anterior que provoque o procedimento. Trata-se, sim, de hipóteses que avocam apenas a **revisão da declaração ou de informações** a que o sujeito passivo está obrigado a prestar, e não a "revisão do lançamento", que nem sequer foi efetuado em nenhuma dessas hipóteses.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, em 1994: " *Quando o lançamento é efetuado pelo Fisco em razão do contribuinte obrigado a declarar NÃO ter apresentado sua declaração, diz-se que se trata de*

'lançamento por declaração substitutiva'".

2. Análise do inciso VI (art. 149)

Inciso VI
Art. 149. (...) **VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; (...)**
Comentários
A ação ou omissão que dê lugar à aplicação de multa não requer, igualmente, revisão de ofício de algum lançamento, mas a própria formalização deste, mediante a constituição do crédito tributário referente à multa, com a lavratura de auto de infração de imposição de multa (AIIM).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"Na hipótese de se comprovar ação ou omissão de contribuinte que esteja sujeita à aplicação de multa, é lícito que o lançamento seja efetuado e revisto de ofício"*.

3. Análise dos incisos I, V, VII, VIII e IX (art. 149)

A nosso sentir, tais hipóteses, previstas nos incisos acima destacados, permitem, verdadeiramente, a efetivação de ofício do lançamento, ou a sua revisão, igualmente de ofício.

Para auxiliar a compreensão dos vários incisos, vamos expor, um a um:

3.1. Análise do inciso I (art. 149)

Inciso I
Art. 149. **I –** quando a lei assim o determine; (...)
Comentários
O presente inciso prevê o caso do lançamento de ofício, propriamente dito, não em razão de alguma irregularidade cometida pelo sujeito passivo, mas para as situações de perfeita normalidade. Neste caso, como se aprofundará oportunamente, cabe ao sujeito ativo exigir o tributo, prescindindo do auxílio do contribuinte, que tem o dever de pagá-lo, uma vez que o ente credor dispõe de informações bastantes para constituir o crédito tributário. Normalmente, as leis instituidoras têm atribuído tal modalidade de lançamento ao IPTU, ao IPVA, às taxas e às contribuições de melhoria. Diga-se, em tempo, que a autoridade tributária, quando se vale da lavratura de autos de infração e da expedição de notificações de débito está no pleno exercício do lançamento de ofício.

3.2. Análise do inciso V (art. 149)

Inciso V
Art. 149. (...) **V –** quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; (...)
Comentários
Haverá lançamento de ofício **quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade de constituição do crédito descrita no art. 150 do CTN, que define o lançamento por homologação**. Assim, se o sujeito passivo não antecipar o pagamento ou, fazendo-o, recolher a menor, caberá a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/SC, para o Exame de Ordem, em agosto de 2006: "*O lançamento de determinado tributo, que normalmente deveria ser feito por*

homologação, deve ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada a realizar os atos previstos em lei".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O lançamento de ofício é cabível para aquele tributo cujo anterior lançamento por homologação tiver sido comprovadamente feito com omissão ou inexatidão, por parte de pessoa legalmente obrigada".*

3.3. Análise do inciso VII (art. 149)

Inciso VII
Art. 149. (...) **VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; (...)**
Comentários
O comando é prolixo, pois seu contexto pode estar inserido nos incisos II a IV, caso as condutas ilícitas (dolo, fraude ou simulação) manifestem-se na declaração ou nas informações a que o sujeito passivo esteja obrigado a prestar, ou, até mesmo, no inciso V, caso o recolhimento (ou o não recolhimento) decorra de tais condutas ilícitas.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"O lançamento pode ser efetuado e revisto de ofício quando se comprove que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação".*

3.4. Análise do inciso VIII (art. 149)

Inciso VIII
Art. 149. (...) **VIII** – quando deva ser apreciado **fato não conhecido ou não provado** por ocasião do lançamento anterior; (...)
Comentários
O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com **erro de fato**, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer "fato", mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma "relevância jurídica", a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no art. 146 do CTN, a ser estudado oportunamente. Neste art. 146 do CTN, prevê-se um "erro" de valoração jurídica do fato (o tal "erro de direito"), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexiste previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior. A propósito, a orientação do STJ é pacífica no sentido de que o erro de direito (o qual não admite revisão) é aquele que decorre da aplicação incorreta da norma. Trata-se do equívoco na valoração jurídica dos fatos, ou seja, do desacerto sobre a incidência da norma à situação concreta. Por outro lado, o erro de fato é aquele consubstanciado na inexatidão de dados fáticos, atos ou negócios que dão origem à obrigação tributária (AgRg no Ag 1.422.444/AL, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 04-10-2012). Como exemplo ilustrativo de "erro de direito" – aliás, tendo servido como mote para o julgamento retrocitado –, podemos citar o caso de indicação equivocada de legislação, no momento do ato de preenchimento da Declaração de Importação (DI), o que culminou no pagamento de imposto a menor (alíquota menor). Desse modo, é fácil perceber que não houve engano a respeito da ocorrência ou não de determinada situação de fato, mas sim em relação à norma incidente na situação. Assim, não há falar em possibilidade de revisão do lançamento, mormente porque, ao desembaraçar o bem importado, o Fisco tem, ao menos em tese, a oportunidade de conferir as informações prestadas pelo contribuinte em sua declaração. Posto isso, o erro no ato administrativo de lançamento do tributo é imodificável, em respeito ao princípio da proteção à confiança, à luz do art. 146 do CTN.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de

Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007: *"Sobre o lançamento efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, tal situação ocorrerá quando deva ser apreciado fato conhecido ou provado por ocasião anterior".*

3.5. Análise do inciso IX (art. 149)

Inciso IX
Art. 149. (...) **IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.**
Comentários
O comando alberga as possibilidades de falta funcional (figura genérica que compreende a omissão e a fraude funcional), cometida pela autoridade lançadora, quanto às formalidades essenciais do lançamento, tornando-o, de pronto, revisível.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Santana/AP, em 2007: *"Sobre o lançamento efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, tal si-tuação ocorrerá quando comprovado que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial".*

Feita a análise dos incisos do art. 149, passemos agora ao estudo do art. 146 do CTN.

b) O lançamento revisível: análise do art. 146 do CTN

A irrevisibilidade do lançamento, com base em critérios jurídicos, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução, é disciplinada no **art. 146 do CTN**. Observe-o:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"A modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no lançamento pode ser aplicada a todos os fatos geradores anteriores, que não foram objeto de lançamento, por constituir somente modificação interpretativa da lei".*

Observação: item idêntico foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (Grifos nossos)

Com base neste dispositivo, infere-se que há proibição da revisão de lançamentos já efetuados, com suporte na alegação de existência de **"erros de direito"**, quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à constituição do crédito tributário.

O erro de direito viabiliza a adoção de novo critério jurídico na exegese da norma, que se contrapõe a um critério anteriormente utilizado. Assim, em certo momento, muda-se a interpretação, substituindo uma exegese por outra; ou, o que não é incomum, passa-se a adotar uma alternativa anteriormente não escolhida, na interpretação do caso concreto.

Quer-se afirmar que o novo critério jurídico, escolhido pelo Fisco, na atividade de lançamento, só poderá ter efeitos ex nunc, com aplicação exclusiva a casos futuros,

prestigiando a boa-fé do contribuinte. Posto isso, **é incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"Ocorrendo erro de direito pela autoridade administrativa, após definitivamente lançado o crédito tributário, este pode ser revisto".*

Exemplo: aceitando o Fisco a classificação tarifária feita pelo importador no momento do desembaraço aduaneiro, relativamente ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico, não lhe sendo possível rever o lançamento anterior, motivado pelo erro de direito. O correto é, percebendo-se o deslize, adotar o novo "critério", oriundo da reclassificação das mercadorias, para fins de incidência do imposto de importação, apenas em relação às importações futuras.

A esse propósito, o extinto Tribunal Federal de Recursos prolatou a **Súmula n. 227**, cujo teor segue, ad litteram: "A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão do lançamento".

Observe a jurisprudência:

No STJ: EMENTA: PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. REVISÃO DO LANÇAMENTO. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 227/TFR. I – "A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento" (Súmula 227/TFR) II – Tendo o aresto recorrido expressamente consignado que houve mudança do critério jurídico, o eventual acolhimento da tese sustentada pela agravante, no sentido de que se trata apenas de revisão aduaneira da declaração de importação, demandaria o reexame do conjunto fático-probatório exposto nos autos, o que é defeso a esta Corte, em face do óbice imposto pela Súmula 07/STJ. III – Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 273.195/PR, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 03-06-2004; ver, nesse sentido: REsp 412.904/SC, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 07-05-2002);

No STF: EMENTA: LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ICM. INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO FEITO SEGUNDO CRITÉRIO ESTABELECIDO PELO FISCO. Novos critérios adotados pela autoridade tributária somente podem ser aplicados, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução. Art. 146 do CTN. Recurso conhecido e provido em parte. (RE 100.481/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Madeira, j. 04-04-1986)

Ressalte-se que a norma do art. 146 acaba por reforçar, como um complemento, a noção de irrevisibilidade, por erro de direito, do lançamento, regulada nos arts. 145 e 149 do CTN.

De mais a mais, infere-se que o art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, o postulado da segurança jurídica, sem deixar de ratificar os princípios da não surpresa e da proteção à confiança do contribuinte.

2.4 Modalidades de lançamento

O lançamento é ato ou procedimento privativo do Fisco. O que pode ocorrer, em seu processamento, é um auxílio maior ou menor do contribuinte no ato de constituição do crédito tributário.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: "O lançamento, quando autorizado pela autoridade fiscal, pode ser feito diretamente pelo

contribuinte".

Vejamos, assim, as **espécies de lançamento**:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Consulplan Consultoria, para o cargo de Fiscal Tributário da Prefeitura Municipal de Paulo Afonso/BA, em 30-03-2008: *"O lançamento pode ser classificado em: lançamento de ofício; lançamento por declaração e lançamento por homologação".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por duas instituições. No-te-as: **(I)** Cespe/UnB, para o cargo de Consultor do Executivo – Área Fazendária (Administração), em 08-02-2008;e **(II)** Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008.

a) **Direto, de ofício ou ex officio (art. 149, I, do CTN);**
b) **Misto ou por declaração (art. 147 do CTN);**
c) **Por Homologação ou autolançamento (art. 150 do CTN).**

Passemos ao detalhamento.

a) Lançamento direto ou de ofício: é aquele em que o Fisco, por meio da autoridade administrativa, dispondo de dados suficientes em seus registros para efetuar a cobrança do tributo, realiza-o, dispensando o auxílio do contribuinte. Observe o art. 149, I, CTN:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: *"O lançamento de ofício, também conhecido como unilateral, é aquele realizado pela Fazenda Pública independentemente de informações prestadas pelo contribuinte ou responsável".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008: *"A modalidade de lançamento efetuado pela Autoridade Administrativa, com base no cadastro fiscal, ou no apurado, diretamente, junto ao contribuinte ou responsável, ou a terceiro que disponha desses dados, denomina-se 'de ofício'".*

> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; (...)

Nessa medida, todos os atos que integram o procedimento do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, já estudado, serão perpetrados no âmbito da Administração, prescindindo-se de auxílio externo.

São **exemplos** de tributos cuja constituição do crédito se dá por meio desse tipo de lançamento:

1. IPTU: este é o exemplo clássico de lançamento direto. É possível afirmar que se trata de "lançamento de ofício por excelência". Os concursos insistem com veemência em sua solicitação, associando-o sempre a esta modalidade de lançamento. Em 2007, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do TCE/MG, considerou-se "correto" o item no qual se associou o **IPTU** à modalidade de lançamento de ofício. Da mesma forma, a Esaf tem-no considerado como tal, conforme se notou em prova realizada para

preenchimento do cargo de Auditor Fiscal Municipal de Fortaleza, em 1998.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"O IPTU é tributo lançado por homologação".*

2. IPVA: trata-se de imposto lançado de ofício, consoante o entendimento da 2ª Turma do STJ. Note o julgado:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IPVA. FORMA DE LANÇAMENTO. 1. O crédito tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores constitui-se de ofício, sujeitando-se às prescrições legais dessa modalidade de lançamento. 2. Recurso ordinário conhecido e provido. (RMS 12.970/RJ, 2ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 21-08-2003)

Curiosamente, o mesmo imposto já foi apreciado pela 1ª Turma do STJ, que o concebeu como "imposto lançado por homologação". Veja o controvertido julgado:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IPVA. LANÇAMENTO. SUPOSTO PAGAMENTO ANTECIPADO. O IPVA é tributo cujo lançamento se faz por homologação: o contribuinte recolhe o tributo, sem prévio exame do Fisco. Tal recolhimento opera a extinção condicional do crédito tributário. A extinção definitiva somente acontece após a homologação do pagamento. (RMS 12.384/RJ, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 04-06-2002)

Em provas de concursos, todavia, tem prevalecido o entendimento de que o IPVA é modalidade de lançamento direto ou de ofício. Em 2007, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem da OAB, considerou-se "correto" o item no qual se associou o IPVA à modalidade de lançamento de ofício.

Frise-se que, em agosto de 2009, a FCC realizou concurso – aliás, posteriormente, anulado – para o preenchimento do cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em cuja prova se associou o IPVA à modalidade de lançamento por homologação. Observe o item considerado **correto**, embora não nos iniba de asseverar que tal aceitação é demasiado isolada em provas de concurso:

> "Lei estadual que disciplina o IPVA pode atribuir ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, configurando, nesta hipótese, o lançamento por homologação".

3. Taxas: as taxas são tributos lançados de ofício. Em 2007, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem da OAB, considerou-se "correto" o item no qual se associou a "taxa de limpeza pública" à modalidade de lançamento direto ou de ofício.

4. Contribuição de melhoria: à semelhança das taxas, este outro tributo bilateral se adapta com fidelidade ao tipo de lançamento direto ou de ofício.

5. Contribuições corporativas (Conselhos Profissionais): trata-se de exemplo de contribuição federal, constante do caput do art. 149 da CF, à qual se atrela o lançamento direto ou de ofício.

6. Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública (COSIP): a contribuição para o serviço de iluminação pública, cuja cobrança é facultada na fatura de consumo de energia elétrica (art. 149-A, parágrafo único, CF), encaixa-se na modalidade de lançamento direto ou de ofício.

Ressalte-se que, conforme se estudou em tópico precedente, o lançamento de ofício será utilizado igualmente nos casos de revisão de ofício (ver art. 149, II a IX, CTN). Daí se afirmar, com precisão, que **todos os tributos podem vir a ser objeto de**

lançamento de ofício, quer porque o sejam, genuinamente, quer porque se há de suprir **alguma omissão ou incorreção**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Rondônia (XIX Concurso), em 20-07-2008: *"O Fisco de um Estado da Federação verificou que um estabelecimento comercial não emitia notas fiscais, não escriturava os livros obrigatórios e não recolhia o tributo de ICMS devido nas operações comerciais. Diante disso, lavrou auto de infração contra a empresa e notificou seu representante para que efetuasse o pagamento do débito. Ao lavrar o auto de infração tributária contra a empresa sonegadora, o Fisco fez o 'lançamento de ofício' (e não 'lançamento por homologação'), uma vez que se comprovou que o sujeito passivo agiu com fraude".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"O lançamento de ofício é cabível para todo e qualquer tributo, mesmo no caso de anterior e regular lançamento em outra modalidade".*

Posto isso, memorize: o lançamento direto ou de ofício é procedimento constitutivo do crédito de **iniciativa da Administração**.

b) Lançamento Misto ou Por Declaração: é aquele realizado com base na declaração do sujeito passivo, que presta à autoridade lançadora as informações necessárias à sua confecção. Observe o dispositivo legal:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros quando um ou outro na forma da legislação tributária prestar informações à autoridade administrativa sobre matéria de fato, indispensáveis a sua efetivação".*
>
> **Observação:** item idêntico, requerendo a cópia do *caput* do art. 147 do CTN, foi solicitado em prova realizada pela Funrio, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Coronel Fabriciano/MG, em 2008.

Caracteriza-se pela ação conjugada entre Fisco e contribuinte, cabendo a este a prestação de informações faltantes, e àquele, a feitura do lançamento propriamente dito.

Portanto, "no lançamento por declaração, a constituição do crédito tributário ocorre a partir das informações prestadas pelo devedor quanto ao fato gerador". Nesse passo, "se o sujeito passivo tem que prestar declaração com informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, para só então o Fisco proceder ao lançamento, notificando o sujeito passivo, está-se diante da modalidade de 'lançamento por declaração'".

Na verdade, nem sempre a Administração disporá de dados bastantes para proceder

ao lançamento, suprindo tal deficiência de informação com a declaração prestada pelo particular, em pleno cumprimento de uma obrigação acessória ou colateral (art. 113, § 2º, CTN). Portanto, o sujeito passivo informa ao Fisco "matéria de fato" na declaração prestada, e, com supedâneo nesta, a entidade tributante calcula o gravame e o notifica para pagar a exação tributária.

São **exemplos** de tributos cuja constituição do crédito se dá por meio desse tipo de lançamento: imposto de importação, imposto de exportação e o ITBI.

Em 2006, em prova realizada pelo TJ/MG, para o cargo de Juiz de Direito, considerou-se "correto" o seguinte item (adaptado), que aqui reputamos pertinente revelar:

> "Em determinado Município, prevê-se que os contribuintes do ITBI devem apresentar à autoridade tributária competente, em formulário próprio, informação sobre a alienação do imóvel, indicando, inclusive, o valor do negócio jurídico. A partir destes dados, a autoridade irá apurar o valor devido, a título de ITBI, identificando o sujeito passivo e notificando-o a pagar o valor apurado. Esta previsão municipal, no que tange ao lançamento do ITBI, corresponde ao lançamento por declaração".

Neste tipo de lançamento, é adequado se mencionar a possibilidade de **retificação da declaração,** por iniciativa do próprio declarante, constante do **art. 147, § 1º, CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a redução ou exclusão de tributo, somente pode ser admitida mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento".*
>
> **Observação:** item idêntico foi solicitado em prova realizada pela Select Consultoria, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de São José do Egito/PE, em 2009.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, pode ser feita a qualquer tempo, independentemente da constituição do crédito tributário pelo lançamento, desde que haja comprovação do erro em que se funde".*

> Art. 147. (...)
>
> § 1º. A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Nessa medida, a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, visando a **reduzir** ou a **excluir** tributo, só será admissível obedecendo-se a duas condições:

(I) mediante comprovação do erro em que se funde;

(II) antes de notificado o lançamento (art. 147, § 1º, CTN).

Depreende-se do acima exposto que o ônus da comprovação do erro é do próprio contribuinte, e, além disso, havendo a notificação do lançamento, será fulminado o direito à "retificação". O que sobra ao interessado é a possibilidade de revisão, no âmbito da "revisibilidade do lançamento", conforme as possibilidades legalmente previstas (ver art. 145, I, II e III, CTN).

O aspecto curioso é que, caso o sujeito passivo pretenda retificar a declaração visando **aumentar o tributo**, poderá fazê-lo após a notificação. Esse caso, conquanto

demasiado hipotético, dará ensejo a um lançamento suplementar (de ofício), com base no art. 149, VIII, CTN.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2006: "*É admissível, na hipótese de lançamento efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, que estes retifiquem a declaração para aumentar ou fixar a existência de tributo, nunca para o fim de reduzir ou excluir tributo*".

Posto isso, memorize: o lançamento misto é um procedimento constitutivo do crédito de **iniciativa da Administração**.

c) Lançamento por Homologação ou Autolançamento: é aquele em que o contribuinte **auxilia** ostensivamente o Fisco na atividade do lançamento, recolhendo o tributo, antes de qualquer providência da Administração, com base em montante que ele próprio mensura. Observe o art. 150, caput, do CTN:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: *"O lançamento por homologação é exceção à regra de que o lançamento é ato privativo da autoridade fazendária, uma vez que o mesmo é levado a efeito pelo próprio contribuinte, sendo apenas homologado posteriormente à sua formalização".*

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"O lançamento que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa é denominado 'lançamento por homologação', doutrinariamente conhecido por 'autolançamento'".*

A partir dessa providência antecipatória de pagamento, cabe à **entidade impositora** proceder à conferência da exatidão do volume recolhido, homologando, expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do TCE/PI, em 2005: "*Nos termos dos §§ 1º e 4º do art. 150 do CTN, o pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte, sem prévio exame da autoridade administrativa, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, no prazo de 5 (cinco) anos. Isto significa que o contribuinte poderá, por iniciativa própria, homologar o lançamento, se a Fazenda Pública não o fizer após o decurso do referido prazo*".

A esse tipo de lançamento – o mais importante e mais comum entre os tributos – dão-se as denominações lançamento por homologação ou, até mesmo, com menor rigor terminológico, "autolançamento", embora se critique tal expressão, em razão da equivocada ideia, facilmente transmitida pelo termo guerreado, de que o próprio contribuinte (prefixo auto-) faria o lançamento. Não se pode perder de vista que é o

pagamento – ou a atividade do sujeito passivo – o objeto da homologação, e não o lançamento, o que se opõe à terminologia usual.

À semelhança do lançamento misto ou por declaração, no ora estudado lançamento por homologação, tem-se a primeira providência tomada pelo sujeito passivo. Entretanto, enquanto naquele lançamento tal ato tem cunho informativo (declaração), neste a ação preambular tem cunho pecuniário (pagamento).

Ressalte-se que a conferência de exatidão – a homologação do pagamento –, a que deve proceder a autoridade lançadora, traduz-se em certo tipo de condição, estampada no dispositivo (§ 1º do art. 150): a condição resolutória.

Em análise detida, percebe-se que o § 1º do art. 150 requer atitude exegética cuidadosa. Observe o preceptivo:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
>
> § 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. (Grifo nosso).

Observa-se, assim, que a **homologação** do pagamento resolve (desfaz) os efeitos do ato (ou seja, a extinção do crédito tributário), o que significa dizer, estranhamente, que, se houver a precisão no pagamento, e este for conferido, a extinção do crédito será desfeita.

Há algo induvidoso: o dispositivo apresenta nítida contradição, devendo ser, então, assim interpretado: a **não homologação** do lançamento resolve (desfaz) os efeitos do ato (i.e., extinção do crédito tributário). Ou seja, com maior lógica: se houver a imprecisão no pagamento, e este for conferido, gerando a não homologação, a extinção do crédito será desfeita (resolvida, dissolvida), hipótese em que a autoridade administrativa lançará a diferença, com base no inciso V do art. 149 do CTN.

De fato, caso o pagamento antecipado seja menor que o devido, será efetuado um lançamento de ofício da diferença, levando-se em consideração o valor já recolhido. Nesse ínterim, será aplicado o percentual de multa, incidente sobre o saldo, consoante o § 3º do art. 150 do CTN:

> Art. 150. (...)
>
> § 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

Ad argumentandum, houve por bem o legislador quando optou pela inserção no dispositivo dessa **condição resolutiva**. Caso tivesse preferido a "condição suspensiva", os efeitos do ato, estando dependentes do implemento da condição, poderiam gerar consequências danosas ao sujeito passivo. Em outras palavras, o contribuinte já estaria em mora quando houvesse o implemento da condição.

Acresça-se à análise do § 1º do art. 150, ora detalhado, que desponta um descuido terminológico quando se diz que o pagamento "extingue o crédito". Na verdade, este crédito ainda não "surgiu", para ser extinto, estando a depender do seu procedimento constitutivo, que é o lançamento.

No âmbito da conferência, a ser perpetrada pela Administração, pode ela se dar de modo expresso, conforme previsão na parte final do caput do art. 150, ou de modo tácito, consoante o disposto no § 4º do mesmo artigo. Observe os dispositivos, com os grifos pontuais:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)
> § 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifo nosso)

Caso se tenha o transcurso in albis, isto é, "em branco", do quinquênio, com o escoamento do lustro, a contar do fato gerador, sem que o Fisco proceda à ratificação devida, haverá a **homologação tácita (do lançamento) (§ 4º, art. 150)**, extinguindo-se o crédito tributário, agora pelo art. 156, VII, CTN.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do TCE/PI, em 2005: "*Nos termos dos §§ 1º e 4º do art. 150 do CTN, o pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte, sem prévio exame da autoridade administrativa, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento, no prazo de 5 (cinco) anos. Isto significa que o silêncio da Fazenda Pública, após o decurso do referido prazo, induz homologação tácita do lançamento*".

A expressão homologação tácita do lançamento é adotada pelo CTN, não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária, não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, não existe a decadência, propriamente dita, mas, sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício, o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

Como é cediço, o lançamento por homologação está presente na maior parte dos tributos, representando o maior volume de arrecadação entre os tipos de lançamento. São **exemplos** de tributos cuja constituição do crédito se dá por meio desse tipo de lançamento:

1. ICMS: trata-se de gravame que tem sido exaustivamente solicitado em provas de concursos públicos como uma exação plenamente adaptável ao lançamento por homologação. Para o ISS, vale o mesmo raciocínio. Não é demasiado relembrar que, havendo uma autuação de ICMS como resultado de fiscalização, este, que é clássica e genuinamente lançado por homologação, passa a ser caso de **lançamento de ofício**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual do Espírito Santo, em 08-02-2009: *"O lançamento feito pelos contribuintes do ICMS é denominado 'direto', pois é realizado pelo próprio contribuinte".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Alagoas (TJ/AL), em 02-11-2008: *"João, empresário do ramo atacadista e*

único gerente de sua empresa, é contribuinte do ICMS no seu Estado e, ao vender seus produtos, não emitia notas fiscais, não fazia a escrituração delas e não recolhia o tributo devido. Após auditoria tributária realizada na empresa de João, foi lavrado auto de infração no valor de R$ 1.000.000,00. Considerando essa situação hipotética, o procedimento administrativo para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo no caso de fraude é chamado de 'lançamento de ofício'".

2. IPI: em 2007, em dois concursos públicos realizados pela FCC, para os cargos de Procurador do TCE/MG e Defensor Público/SP, considerou-se "correto" o item no qual se associou o IPI à modalidade de lançamento por homologação.

3. IR: na sistemática de lançamento do IR, o contribuinte informa os rendimentos e as fontes pagadoras (matéria de fato) e as enquadra como "isentas", "tributáveis" ou "sujeitas à tributação exclusiva" (matéria de direito). Igualmente, o contribuinte discrimina despesas (**matéria de fato**) e as afere como "dedutíveis" ou "não dedutíveis" (**matéria de direito**) . **Daí não se poder afirmar que o IRPF é "lançado por declaração"**, pois, conforme se estudou, este lançamento comporta tão somente, por parte do sujeito passivo, a prestação de **matéria de fato**. Aqui, no âmbito do IRPF, o contribuinte, valendo-se de critério jurídico, aplica o direito ao fato, subsumindo este àquele.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado de Sergipe, em 2004: *"No lançamento por declaração, a Fazenda Pública toma por base informações do contribuinte sobre fatos pertinentes e realiza o cálculo do imposto devido, como acontece com o imposto de renda, de competência da União".*

É desnecessário afirmar, por questão de obviedade, que o lançamento por homologação se dá por sistemática mais cômoda e eficaz para o Fisco.

Por fim, frise-se que o IR tem sido bastante solicitado em provas de concursos como acertado exemplo de tributo lançado por homologação. Em 2006, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem, considerou-se "correto" o item no qual se associou o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza à modalidade de lançamento por homologação.

4. ITCMD: em 2009, a Vunesp, em prova realizada para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP – 24-08-2009), associou o ITCMD paulista ao "lançamento por homologação", assim dispondo: "O lançamento do ITCMD, causa mortis, no Estado de São Paulo, é uma espécie de 'lançamento por homologação'".

5. PIS e COFINS: são contribuições social-previdenciárias, enquadrando-se com fidelidade no lançamento por homologação. Em 2007, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem, considerou-se "incorreto" o item no qual se associou a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS) à modalidade de lançamento por declaração. Com efeito, não o é!

6. Empréstimos Compulsórios: segundo o STJ, trata-se de exação lançada por homologação. Observe o julgado:

EMENTA: PROCESSUAL. AGRAVO REGIMENTAL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. DL 2288/86. (...) A Primeira Seção do STJ assentou orientação a dizer que o "tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles, sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário. (...)" (AgRg no REsp 373189/BA, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 27-08-2002) (Grifo nosso)

Posto isso, memorize: o lançamento por homologação é um procedimento constitutivo do crédito de **iniciativa do contribuinte**.

2.5 Análise da técnica do arbitramento

O art. 148 do CTN trata da hipótese de arbitramento – ou fiscalização indireta ou aferição indireta –, significando a adoção, por parte da autoridade lançadora, de sistemática determinante do tributo (ou de sua base de cálculo), que dependa da aferição do valor ou preço de bens, de serviços, de direitos ou de certos atos jurídicos. Observe o dispositivo legal:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (Grifos nossos)

De início, é importante salientar que a menção a "valor ou preço" permite que se tragam outros critérios arbitráveis, como renda, lucro, faturamento, receita bruta etc. O intuito da norma não é o de enclausurar taxativamente o arbitramento ao conceito de "valor ou preço".

Tem-se entendido, de modo uníssono na doutrina, que o arbitramento não é uma quarta espécie de lançamento, mas um critério substitutivo ou uma técnica de tributação indiciária. Sua utilização, adequada a circunstâncias extremadas e excepcionais, será baseada em indícios tendentes à consecução do preciso valor da base de cálculo do gravame.

Todavia, ad argumentandum, é mister destacar que subsiste o enquadramento classificatório, esposado por alguns estudiosos[2], de que o arbitramento é, sim, um **tipo de lançamento**, inserido no âmbito do lançamento por declaração.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo NCE/UFRJ, para o cargo de Gestor Fazendário (Área: Tributação e Arrecadação) da SEF/MG, em 2007: "*O lançamento por arbitramento ocorre quando forem omissas as informações ou não merecerem fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*".

Na verdade, o arbitramento é efetuado antes do lançamento, permitindo que a autoridade administrativa desconsidere os valores declarados pelo sujeito passivo, em razão da **(I)** inidoneidade ou da **(II)** omissão documentais, para, só então, valer-se do lançamento (de ofício) com suporte em bases presuntivas – e alternativas – na fixação do valor tributável.

No primeiro caso (I), desponta a apresentação de documentos que, destoantes da realidade fática, não merecem fé, exsurgindo sua imprestabilidade; no segundo (II),

tem-se a total ausência ou insuficiência de elementos comprobatórios de operações deflagradoras do tributo.

Em razão da limítrofe situação, caracterizada pelo comportamento leviano do sujeito passivo omisso, reticente ou mendaz, com relação à informação de valor ou de preço de bens, fica o Fisco autorizado a adotar para o bem (serviço, direito ou ato) um valor de base de cálculo compatível com a prática do mercado ou com os indicadores hauridos de pesquisas e estatísticas, em total prestígio à verdade material.

É bom salientar que a sistemática existe para se chegar a valor arbitrado, e não a "valor arbitrário". Este indica excesso, exagero; aquele, aferição, identificação. O primeiro avoca o bom senso; o segundo, afasta-o. O primeiro é ato extremado; o segundo, indevido.

De fato, o "arbitramento arbitrário" pauta-se em fatos fictícios, em base de cálculo irreal e, por fim, em tributo ilusório, afastando-se da **contabilidade merecedora de análise**. De outra banda, o arbitramento adequado é medida hábil a detectar a contabilidade calcada em ficção documental, composta de lançamentos dissimuladores das mutações financeiras do contribuinte, que, ipso facto, deve ser afastada pela técnica da aferição indireta.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: "*Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. No entanto, havendo escrituração regular, ainda que parcialmente, o Fisco deverá sempre adotá-la como base de prova*".

Após a ciência ao interessado, resguardados estarão o contraditório e a ampla defesa, nas esferas administrativa e judicial, pois o arbitramento é mera forma de estabelecimento de uma presunção relativa, que sempre poderá ser objeto, por parte do sujeito passivo, de prova em contrário, limitadora da discricionariedade da autoridade fiscal.

Frise-se, ademais, que o legislador estendeu a garantia do contraditório também à ocasião posterior ao arbitramento, pois, se, eventualmente, a empresa, reconhecendo o equívoco, fornecer os elementos de investigação que venham a tornar possível a descoberta da verdade, a técnica perde seu objeto.

Ao final, a autoridade administrativa calcula o montante do tributo devido e realiza o lançamento, notificando o sujeito passivo. A este cabe o ônus de provar que o fato não ocorreu tal como arbitrado.

Lamentavelmente, o Fisco, em alguns casos, tem procedido ao lançamento sem oferecer a oportunidade de contestação e avaliação contraditórias do bem, o que, a nosso pensar, traduz inequívoca afronta às garantias constitucionais. Entendemos que o arbitramento não pode estar dissociado do processo dialético, que dá guarida ao contraditório, sob pena de chancela de ritual despótico e desarrazoado – e, quiçá,

caprichoso – de exigibilidade de "tributo querido", no lugar do tributo devido.

Na prática, o arbitramento tem sido comum nos seguintes casos:

1. No âmbito do ITBI: quando se declara um valor para o imóvel alienado bem inferior ao de mercado;

2. Na sistemática das pautas fiscais (pautas de valores): originariamente, as pautas fiscais eram dotadas de valores arbitrários, que deveriam reger as operações, mesmo que estas avocassem bases imponíveis bem inferiores. A jurisprudência andou bem em rechaçar a vetusta sistemática. Hodiernamente, a técnica ganhou nova roupagem, não mais servindo de orientador "absoluto" – diga-se, prévio, geral e abstrato – às operações, **somente sendo utilizada**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/MG, em 2005: "*A utilização de pauta fiscal pela administração tributária é uma forma de arbitramento da base de cálculo para o pagamento do tributo*".

(I) em certos casos (v.g., inidoneidade dos valores informados pelo sujeito passivo); e

(II) o que é mais importante, **caso a caso**, resguardado o contraditório.

Observe a jurisprudência do STF:

> **EMENTA:** IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. CÁLCULO DE TRIBUTO COM BASE EM VALOR OU PREÇO DE BENS, DIREITOS, SERVIÇOS OU ATOS JURÍDICOS. O arbitramento feito pela autoridade lançadora só poderá ser feito mediante "processo regular" (art. 148 do CTN), e não por Portaria de efeito normativo, sem exame de cada caso em particular. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 72.400/RN, 1ª T., rel. Min. Barros Monteiro, j. 29-10-1971) (Grifo nosso)

3. No âmbito do IR: um corriqueiro caso de arbitramento tem ocorrido quando a escrituração contábil não se prestar à verificação, v.g., do lucro real.

Observe a jurisprudência no STJ:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. (...) IMPOSTO DE RENDA. OMISSÃO DE RECEITA. PRÁTICA EVASIVA. LEGISLAÇÃO. LUCRO ARBITRADO. DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA. (...) 2. O Fisco está legalmente autorizado a realizar o arbitramento do lucro quando a escrituração contábil não se presta à verificação do lucro real. (...) (REsp 331.163/PB, 2ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 1º-06-2004) (Grifo nosso)

Nesse sentido, segue a **Súmula n. 76 do TFR** (extinto Tribunal Federal de Recursos): "Em tema de imposto de renda, a desclassificação da escrita somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitam a apuração do lucro real da empresa, não justificando simples atraso na escrita".

Diga-se, ademais, que a simples ocorrência de depósitos bancários em montante incompatível com os dados da declaração de rendimentos, por si só, não pode ensejar o arbitramento do imposto de renda. Esse é o teor da **Súmula n. 182,** também **do TFR:** ("É ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em depósitos bancários").

É importante destacar que a ocorrência de vícios sanáveis, que não tenham infirmado a contabilidade, **não** se traduz em situação bastante para a adoção da sistemática do arbitramento. Se há veracidade e confiabilidade nas informações prestadas, seria

“arbitrário” arbitrar o valor da base de avaliação do fato tributável.

Um exemplo de opção inadequada está no “arbitramento diante da simples ausência de escrita fiscal ou sua desqualificação (desclassificação)”. Neste caso, a circunstância é insuficiente para avocar a técnica, uma vez que o arbitramento não pode ser transformado em instrumento de imposição de sanções, castigo ou punição, haja vista sua natureza não sancionatória. Se é possível a consecução do valor de base de cálculo por meio dos métodos investigativos convencionais, não há que se falar em arbitramento.

3 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA

3.1 Considerações iniciais

O desenvolvimento das relações jurídicas não se põe imune aos efeitos inexoráveis do tempo. O pensamento jurídico concebe, assim, institutos que, vinculados a um certo intervalo temporal, criam, modificam ou extinguem direitos para os sujeitos do negócio jurídico, em nome de um elemento axiológico de maior relevo, qual seja, a segurança jurídica. Nesse contexto, desponta o instituto da decadência.

Com efeito, a decadência desponta como consequência da necessidade de o direito lidar com essa **questão do tempo**, uma vez que, no transcorrer deste, nem todos os direitos e deveres devem ser plenamente exercidos[3]. Como explica Eurico de Santi[4], "decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo".

Assim, o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.

A decadência aplicada ao sistema tributário, à luz do CTN, tem sido motivo de grande polêmica e gerado incontáveis incompreensões, na doutrina e na jurisprudência, sobretudo do STJ.

Em regra geral, a decadência (do latim cadeus, de cadere, na acepção de "perecer, cair ou cessar") é uma forma extintiva de direito subjetivo (do sujeito ativo), constante numa relação jurídica de direito material, substantivo ou substancial.

O direito subjetivo é a faculdade do sujeito de exercer uma conduta diante da ocorrência de um fato. Enquanto o direito objetivo refere-se às normas jurídicas, constituindo-se numa pauta básica de valores, o direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, com o fito de proceder ao lançamento.

O instituto em comento visa atacar, desse modo, o próprio direito, promovendo seu decaimento ou seu perecimento, o que obsta a constituição do crédito tributário pelo Fisco (art. 156, V, CTN). Essa é a razão por que a Fazenda não está inibida de proceder ao lançamento, prevenindo a decadência do direito de lançar, mesmo que haja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (para a melhor compreensão do tema, vide o capítulo 24 acerca da "suspensão do crédito tributário"). Portanto, a simples suspensão do crédito tributário (art. 151, I a VI, CTN) não impede a sua constituição e, desse modo, não influi no prazo decadencial. Há iterativa jurisprudência nesse sentido:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. (...) 3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. 4. Embargos de divergência providos. (EREsp 572.603/PR, 1ª T., rel. Min. Castro Meira, j. 08-06-2005; ver, nesse sentido: REsp 119.156/SP)

Ad argumentandum, há polêmica sobre o verdadeiro **objeto** da decadência: para alguns, é o crédito tributário, conforme dispõem os arts. 156, V e 173, ambos do CTN;

para outros, é a própria obrigação tributária. Tal divergência decorre, na verdade, da discussão se o crédito somente nasce com o lançamento ou se surge junto com a obrigação tributária. No primeiro caso, o decurso do prazo decadencial não teria o condão de extingui-lo, uma vez que ainda não existe, mas fulminaria a própria obrigação tributária. No segundo caso, em razão de o crédito nascer junto com a obrigação tributária (com a ocorrência do fato gerador), seria crível aceitar a decadência como uma verdadeira causa extintiva do crédito tributário.

Diz-se que a decadência nasce em razão da omissão ou inação do sujeito ativo no exercício da faculdade de proceder ao lançamento e, a partir desse momento, interrompe o processo de positivação do direito tributário. Provoca, assim, uma espécie de "autofagia do direito", motivada pelo tempo. Mostra-se, na máxima: "um direito que extingue um direito, produzindo novo direito"[5].

Em voto emblemático, o então Ministro do STF, Moreira Alves, nos Embargos no Recurso Extraordinário n. 94.462 (Pleno), com julgamento em 06-10-1982, salienta que o direito de lançar é um direito "potestativo modificativo", pois o Fisco transforma a obrigação tributária ilíquida em obrigação tributária líquida, isto é, no próprio crédito tributário.

O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela **perda do direito de lançar**. A constituição do crédito tributário ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de **5 anos**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto OPET, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura da Câmara Municipal de Curitiba/PR, em 2007: "*Uma vez esgotado o prazo legal para lançamento de tributo sem que a Fazenda Pública o tenha efetuado, ocorre a situação de decadência*".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 01-06-2008: " *A ocorrência da decadência seria um dos fatores que impediria o fisco de lançar o tributo devido*".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: *"Esgotado o prazo legal para lançamento de um tributo, sem que a Fazenda Pública o tenha efetuado, caracteriza-se situação de decadência".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal de Natal/RN, em 2001: *"A decadência é forma de extinção do crédito tributário, que ocorre quando o direito de a Fazenda Pública cobrar o montante tributário devido não é exercido no prazo de dez anos".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de Advogado do Instituto Estadual do Ambiente (INEA) do Rio de Janeiro, em 2008: *"O decurso do prazo de 5 (cinco) anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário enseja a sua extinção por decadência".*

É importante mencionar, desde já, que entendemos estar garantido o direito à

restituição de tributo pago a maior ou indevidamente, já atingido pela decadência. De fato, quando se tem o decaimento do direito de lançar, perece a relação obrigacional, extinguindo-se o próprio direito material, não mais existindo a dívida. Sendo assim, havendo o pagamento de um tributo atingido pela caducidade, desponta o direito à restituição, uma vez que se pagou o que não mais se devia. Tal entendimento pode ser corroborado no art. 156, V, CTN, segundo o qual a decadência extingue o crédito tributário, o que dá franco direito à restituição. Daí se afirmar, nesse passo, que a prescrição, de igual modo, gera o direito à restituição, embora haja vozes no sentido de que, na prescrição, extinto estaria apenas o direito de ação, sobrevivendo o direito material de que era titular o sujeito pretensor. Parece-nos que a melhor solução está na garantia da restituição tanto para aquele que paga crédito decaído quanto para aquele que procede ao pagamento de crédito prescrito.

No intuito de facilitar o estudo, que ora se inicia faz-se mister estabelecermos, quanto à decadência, algumas premissas:

a) a decadência atinge o direito subjetivo do sujeito ativo, constante numa relação jurídica de direito material, substantivo ou substancial;

b) a decadência decorre sempre de lei, sendo tratada, com exclusividade, em lei de normas gerais, ou seja, a lei complementar do CTN, em seu art. 173. Tal entendimento deflui da leitura do art. 146, III, "b", da CF, tendo sido ratificado pelo teor da Súmula Vinculante n. 8, em junho de 2008;

c) à decadência aplicam-se os **princípios da legalidade e da segurança jurídica**;

> Houve questão dissertativa, a esse respeito, em prova discursiva, realizada no concurso da Magistratura Estadual de Goiás, em 2007.

d) **antes do lançamento somente ocorre a decadência**;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"A decadência não se aplica a crédito tributário devidamente constituído".*

e) ocorrendo a decadência, não se opera a prescrição. Com efeito, "constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a cogitação de prescrição. Onde termina a primeira, começa imediatamente a segunda, sem qualquer hiato"[6].

f) é possível a restituição de tributo atingido pela decadência.

g) na recente visão do STJ, em sede de recurso repetitivo, "a decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolançamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.). " (REsp 1.355.947/SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. em 12-06-2013).

3.2 A decadência no CTN: visão geral

Quando se confrontam os dois comandos do CTN, adstritos à temática geral da decadência – **art. 173, I versus art. 150, § 4º** –, há de se analisar o dies a quo, neles previsto, para a contagem da caducidade.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Sobre os prazos de natureza decadencial, previstos no CTN e correndo contra a Fazenda Pública, seja para 'homologar lançamento efetuado pelo contribuinte', seja para 'efetuar lançamento de ofício', é possível afirmar que são de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar lançamento efetuado pelo contribuinte e de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, para o lançamento de ofício".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro (Sefaz/RJ), em 13-01-2008: *"Nos casos de tributos que não estão sujeitos a lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal de Natal/RN, em 2001.

O art. 173, I, CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, CTN prevê o dies a quo para a **data do fato gerador**. A ambos, somar-se-á o prazo de 5 anos, intitulado, em bom português, "quinquênio, ou lustro" decadencial.

Analisando o primeiro marco, pergunta-se: qual será o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado? Parece-nos que é o próprio exercício em que houver ocorrido o fato imponível, sinalizando ao intérprete, sem grande esforço, que o prazo do art. 173, I, CTN é um pouco maior que o prazo de que cuida o art. 150, § 4º, CTN. Isso permite ao Fisco maior fôlego para lançar, não deixando de fazê-lo, conforme a aplicação de um ou de outro comando.

Em linhas gerais, seguem adiante **duas situações** práticas possíveis, que servem, de início, para demonstrar a utilização dos referidos artigos:

1ª Situação: casos de lançamento por homologação, COM pagamento do tributo

Recomenda-se, neste caso, a aplicação exclusiva do art. 150, §§ 1º e 4º, CTN. Trata-se da hipótese típica e clássica de aplicação do comando. O prazo é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador. Assim concebe o STJ [7], na esteira de uma posição considerada irrepreensivelmente correta pela doutrina. Note o artigo:

> Art. 150. (...)
>
> § 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.
>
> § 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (Grifo nosso)

2ª Situação: casos de lançamento por homologação, SEM pagamento do tributo

Neste caso, em que o lançamento é por homologação, porém não se tem antecipação

de pagamento, destacam-se duas soluções propostas, conforme entendimento do STJ:

a) Aplicação exclusiva do art. 173, I, CTN: sem pagamento, não há o que homologar, pois falta objeto ao lançamento por homologação. Sendo assim, diz-se que a constituição do crédito deve observar o **art. 173, I, do CTN**. Observe o dispositivo:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Em abril de 2008, foi realizada fiscalização em empresa atacadista, na qual se constatou, em sua escrita fiscal, em relação ao ICMS devido no período de setembro de 2002 a novembro de 2003, que não teria havido o correspondente pagamento antecipado por parte do contribuinte e, em relação ao ICMS devido no período de dezembro de 2003 a março de 2005, teria havido pagamento antecipado a menor. Em virtude de tais fatos, foi lavrado Auto de Infração e Imposição de Multa com cobrança das diferenças de ICMS devido, mais multa e juros de mora. A regular notificação do Auto de Infração deu-se em abril de 2008. Nesse caso, é possível afirmar que houve decadência em relação aos débitos do período de setembro de 2002 a novembro de 2002, mas não houve decadência em relação aos débitos do período de janeiro de 2003 a novembro de 2003".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Fiscal da Receita do Distrito Federal, em 2001: *"Um contribuinte sonegou operação tributável e deixou de recolher o imposto devido em determinado exercício financeiro. Passados cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, foi lavrado auto de infração contra o contribuinte. Nessa hipótese, consumou-se a decadência, pois o crédito foi apurado cinco anos após a ocorrência do fato gerador".*

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Veja a recente ementa extremamente didática:

EMENTA: Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN. Precedentes da 1ª Seção. (RESP 445.137/MG, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, em agosto de 2006) (Grifo nosso)

b) Aplicação cumulativa dos arts. 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN: o dies a quo do prazo do art. 173 é o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, § 4º, CTN.

Resumidamente, na trilha do STJ, diz-se que, para os lançamentos por homologação, será utilizado o art. 150, § 4º, CTN, nos casos típicos de antecipação de pagamento, e o art. 173, I, CTN, nos casos de ausência de antecipação, ressaltando que se defende, neste último caso – hoje, com menor força – a aplicação cumulativa dos artigos. Observe a jurisprudência que sintetiza o pensamento:

EMENTA: 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CNT). 2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. 3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. 4. Recurso especial provido. (REsp 279.473/SP-2002, 2ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22-09-2004; ver, nesse sentido: RESP 172.997/SP-1999)

3.3 A decadência no CTN: análise do art. 173, I

O art. 173, I, CTN é considerado a regra geral de decadência, embora dele não

conste, textualmente, o vocábulo “decadência”. O preceptivo alcança os tributos, cujos lançamentos são: **(a)** direto ou de ofício; **(b)** por declaração ou misto; **(c)** por homologação (sem antecipação de pagamento). O tributo lançado por homologação (com antecipação de pagamento), como se notou, dispõe de regra própria de cálculo – ou seja, regra “especial” –, constante do art. 150, § 4º, CTN.

Observe o caso prático:

Caso Prático: o IPTU, relativo ao **ano 2000**, pode ser exigido até que data, por meio de lançamento?

Sendo o IPTU lançado de ofício, utiliza-se o art. 173, I, do CTN, com aplicação do prazo de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

<table>
<tr><th colspan="2">Observe o detalhamento gráfico, que demonstra o cálculo, passo a passo:</th></tr>
<tr><th>1º passo</th><th>2º passo</th></tr>
<tr><td>Note o art. 173, I, CTN,
na ordem convencional:</td><td>Seguindo a ordem invertida da sequência a-b-c-d, ao lado, com o fito de facilitar a compreensão, buscaremos as respostas às indagações:</td></tr>
<tr><td>(a) São cinco anos...(b) a contar do primeiro dia...(c) do exercício seguinte...(d) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.</td><td>1º.(d) Em que ano o lançamento poderia ter sido efetuado?
2º.(c) Qual é o exercício seguinte a este ano?
3º.(b) Qual é o primeiro dia desse exercício seguinte àquele ano?
4º.(a) Como é a contagem do quinquênio a partir desse exercício seguinte?</td></tr>
<tr><td colspan="2">A partir do caso prático proposto, à luz do facilitado confronto em epígrafe, no 1º e 2º passos, teremos as seguintes respostas:
2000 Ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado [1º(d)]
2001 Exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado [2º(c)]
1º-01-2001 1º dia do exercício seguinte àquele ano (Aqui se começa a contar do zero) [3º(b)]
1º-01-2002 Contagem: um ano (Desenrolar da contagem de cinco anos...) [4º(a)]
1º-01-2003 Contagem: dois anos
1º-01-2004 Contagem: três anos
1º-01-2005 Contagem: quatro anos
1º-01-2006 Contagem: cinco anos

Em razão do cálculo, à luz do caso proposto, é possível chegarmos a três conclusões:
1ª Se a autoridade fiscal vier até dezembro de 2005, isto é, até 31-12-2005, poderá haver lançamento, sem vício de decadência;
2ª Se a autoridade fiscal vier na data de 1º-01-2006, já terá havido decadência, não se podendo falar em lançamento. Isso porque o direito se extingue nesta data;
3ª Se a autoridade fiscal vier após a data 1º-01-2006, maior perda de prazo terá havido, exsurgindo nítida a ocorrência da decadência.

A propósito, a jurisprudência tem ratificado com tranquilidade a sistemática (de cálculo) acima demonstrada.</td></tr>
</table>

3.4 A decadência no CTN: análise do art. 150, § 4º

O art. 150, § 4º, CTN é considerado a regra especial de decadência. O preceptivo alcança, com exclusivismo, os tributos lançados por homologação, com a típica antecipação de pagamento. O prazo é de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador[8].

No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato imponível. **O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o**

procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (III Concurso): "*O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e opera-se pelo ato em que referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei do tributo não fixar o prazo para a homologação, será ele de cinco anos. Expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se defi-nitivamente extinto o crédito, consoante dispõe o Código Tributário Nacional. O prazo de que dispõe a Fazenda Pública para a homologação é de decadência e tem seu início da data da ocorrência do fato gerador*".

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira[9], "transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças".

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão "homologação tácita do lançamento" é adotada pelo CTN (§ 4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (vide Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, **no lançamento por homologação, inexiste a decadência**, em si, mas sim a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art. 149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado da União, em 2002: "*A despeito das controvérsias teóricas que cercam os institutos da prescrição e da decadência no direito civil, no direito tributário a doutrina considera que a segunda fulmina o direito de o Fisco efetuar o lançamento do tributo; consequentemente, é correto afirmar que a decadência, via de regra, não atinge os chamados lançamentos por homologação*".

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em "procedimento não impositivo" – uma expressão utilizada por Zelmo Denari[10] –, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em "débito declarado" em contraposição à expressão "débito apurado". A primeira indica o débito constituído por iniciativa do contribuinte, por meio de um **procedimento não impositivo**. A segunda expressão – "débito apurado" – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante **procedimento impositivo**.

Caso Prático: imaginando que o fato gerador do ISS se dê em **06-07-2004**, com recolhimento do gravame em **30-07-2004**. Caso o Fisco queira rever o valor recolhido, deverá fazê-lo no prazo de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, isto é, 5 anos a contar de **06-07-2004**. Essa é a sistemática de cálculo – bastante simples, por sinal – imposta pelo art. 150, § 4º, CTN. Observe que, antecipado o pagamento, inicia-se o prazo para o Fisco **(I)** homologar o lançamento nos casos de pagamento antecipado ou **(II)** lançar de ofício, de modo suplementar, o tributo cujo pagamento foi irregular (art. 149, V, CTN). Caso haja o transcurso em branco do lustro decadencial, não mais poderá o Fisco discordar do importe antecipado.

Não é demasiado relembrar que o **art. 150, § 4º do CTN** deverá ser **ressalvado**, nos seguintes casos:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 07-06-2008: *"O prazo para lançamento de determinado tributo por homologação sem prazo fixado pela lei a ele relativa será de cinco anos, a contar do pagamento regular".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Consulplan Consultoria, para o cargo de Fiscal do Conselho Regional de Economia da Bahia (CORECON/5ª Região), em 13-07-2008: *"Em 19 de abril de 2009, uma sociedade anônima adquiriu o fundo de comércio de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, fazendo constar do respectivo contrato uma cláusula que a eximia da responsabilidade por quaisquer débitos fiscais correspondentes a operações anteriores àquela data. Sabendo-se que ambas prosseguiram na exploração da atividade e que em 1º de setembro de 2009, a adquirente foi autuada para pagar diferença de ICMS, referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro a agosto de 2004, em razão de a base de cálculo adotada para o cálculo do tributo não haver sido correta, deduz-se que, embora a sucessora pudesse ser responsabilizada pelos débitos da sucedida, já decaíra o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento da diferença do tributo referente àquele período, exceto em caso de dolo, fraude ou simulação, por já ter ocorrido homologação tácita do lançamento".*

a) se a lei não fixar outro prazo para a homologação, o que só poderá fazê-lo pra menos: com efeito, conforme assevera Alberto Xavier[11], "a proibição de dilatação do prazo, a livre alvedrio do legislador ordinário, decorre logicamente da função garantística que a lei complementar desempenha em matéria de prescrição e decadência, cuja limitação no tempo é corolário do princípio da segurança jurídica, que é um limite constitucional implícito ao poder de tributar".

Gustavo Saad Diniz[12] assevera que "o prazo estabelecido pela lei instituidora do tributo na fixação do termo 'ad quem' do lançamento por homologação tácita não pode exceder cinco anos. É o que propugna a doutrina quando procede à interpretação sistemática deste dispositivo. A expressão 'se a lei não fixar prazo', que inaugura o § 4º, deve ser acrescida do adjetivo 'menor', ou seja, se a lei não fixar prazo menor, o Fisco dispõe do prazo de cinco anos pra proceder ao lançamento, findo o qual sobre ele recai uma ficção jurídica, que extingue o crédito tributário".

A esse propósito, José Eduardo Soares de Melo[13] aduz que, "tendo o CTN fixado o prazo de 5 (cinco) anos, não há embasamento jurídico para cogitar-se de prazo superior".

Por fim, Luciano Amaro[14] menciona que "o Código não diz expressamente qual a solução. Ela tem de ser buscada a partir de uma visão sistemática da disciplina da

matéria, que nos leva para a possibilidade de a lei fixar apenas prazo 'menor'(...)".

A condição tem sido exigida, de modo capcioso, em provas. Portanto, para concursos públicos, memorize: o prazo só será de 5 (cinco) anos a contar do fato gerador, **se a lei não fixar outro para a homologação**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal Tributário Municipal de São Paulo, em 2007: "*A homologação, no chamado 'lançamento por homologação', deve ser efetuada 'expressamente' pela autoridade administrativa. Caso não seja feita 'expressamente' pela referida autoridade, ela ocorrerá tacitamente, por decurso do prazo, ao final de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador*".

b) se houver prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação: neste caso, avoca-se a aplicação do art. 173, I, CTN. Como se pôde notar, o art. 150, § 4º, CTN não oferta grandes dificuldades no cálculo. Todavia, a dúvida tende a aparecer nos casos em que inexistir o pagamento antecipado.

Conforme aduz Ricardo Lobo Torres[15], "não cabe cogitar de homologação se inexistiu o autolançamento ou o pagamento prévio. O que a Administração controla é o ato do contribuinte, o pagamento por ele antecipado. Inexistindo este, inexistirá a possibilidade de homologação (...)".

Assim sendo, quando não há pagamento, segundo o entendimento do STJ, deve-se calcular o prazo de decadência a partir do art. 173, I, CTN. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I, CTN.

Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coêlho[16]:

> "A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos à homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que homologar (...)".

Luciano Amaro e Paulo de Barros Carvalho esposam idêntico pensar, acreditando que a aplicação do art. 173, I, CTN para este caso é a regra mais condizente com o espírito do sistema.

Partindo-se da premissa de que não se deve cogitar de homologação, se inexistiu o pagamento prévio, segundo a visão do STJ, deve-se calcular o prazo de decadência com fulcro no art. 173, I, CTN, que regerá o lançamento de ofício a ser perpetrado pela administração (art. 149, V). A esse ponto, tem convergido, de modo uníssono, o entendimento da doutrina e da jurisprudência.

Observe a jurisprudência no STJ:

> **EMENTA:** Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos. (EREsp 101.407/SP, 1ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 07-04-2000; ver, nesse sentido, o REsp 279.473/SP, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 21-02-2003; e a **Súmula 219 do TFR**) (Grifo nosso)

Note o item considerado **INCORRETO**, na prova realizada pelo TJ/PR, para o cargo de Juiz de Direito, em 2007: "*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, ainda que se tenha comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*".

Entretanto, há entendimento doutrinário[17] divergente, segundo o qual a aplicação do art. 150, § 4º, CTN deverá ocorrer, com exclusividade, mesmo diante da **ausência** de pagamento antecipado. Tal posicionamento está calcado na ideia de que o objeto da homologação é a atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte, e não o "pagamento efetuado". Quando impropriamente se fala em haver a "homologação do pagamento", em verdade se está fazendo referência à homologação da atividade que motivou aquele pagamento. Aliás, o próprio caput faz menção ao termo "atividade".

Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN **apenas** às hipóteses em que o sujeito passivo **apura**, **declara** e **paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art. 173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.

Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e a Câmara Superior de Recursos Fiscais[18] têm assim decidido, dispondo que a ausência de recolhimento do tributo não altera a natureza do lançamento.

3.5 A decadência na visão do STJ: a cumulação de prazos

Curiosamente, o **STJ**[19], a partir de 1995, passou a entender viável a **cumulação dos prazos**, concebendo os dois artigos – art. 173, I e art. 150, § 4º – como normas cumulativas ou concorrentes, isto é, não reciprocamente excludentes. Assim, o prazo decadencial passou a encontrar lastro na intitulada tese dos **cinco mais cinco (5 + 5)**, por meio da qual o dies a quo do prazo do art. 173 é o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, § 4º. Veja a elucidativa ementa:

> **EMENTA:** Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexiste homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Embargos recebidos. (EREsp 132.329/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 28-04-1999) (Grifo nosso)

Para o STJ, desse modo, no lançamento por homologação, utiliza-se o art. 150, § 4º, CTN, cujo prazo é o de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador, cumulando-o, posteriormente, com o quinquênio a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em meio à extensa jurisprudência[20] ratificando a tese dos "5 + 5", não podemos deixar de pinçar dois emblemáticos julgados que demonstram, didaticamente, a

contagem cumulativa:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO (...) CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA – PRAZO (CTN, ART. 173). (...) III – o termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador. IV – a decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, parágrafo 4º) V – se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985. (RESP 69.308/SP, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 04-12-1995) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento. 2. Não configurada a decadência no caso em exame – cobrança de diferença de ICMS em lançamento por homologação –, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do prazo decadencial, que só se verificará em 1º de janeiro de 2001 (6/90 – fato gerador/+ 5 anos = 6/95 – extinção do direito potestativo da Administração/1º-01-1996 – primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/+/5 anos = prazo de decadência da dívida/15-08-1995 – data em que ocorreu a inscrição da dívida/1º-01-2001 – limite do prazo decadencial). 3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime. (REsp 198.631-SP-2000, 2ª T., rel. Min. Franciulli Netto, j. 25-04-2000) (Grifo nosso).

Observe, agora, o caso prático:

Caso prático: imaginando um tributo com fato gerador ocorrido em **15-02-1995**, se somarmos 5 (cinco) anos a essa data, chegaremos a **15-02-2000**, isto é, ao termo ad quem para que o Fisco, diante da provável inexistência do pagamento antecipado, homologue o lançamento ("pagamento" – art. 150, § 4º, CTN). Como não há pagamento antecipado, para o STJ, não há o que homologar. Sendo assim, avoca-se a aplicação imediata do art. 173, I, CTN (cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento PODERIA ter sido efetuado).

A partir do problema proposto, teremos a seguinte situação

2000	**Ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado**
2001	**Exercício seguinte ao ano em que o lançamento poderia ter sido efetuado**
1º-01-2001	**1º dia do exercício seguinte àquele ano** (Aqui se começa a contar do zero)
1º-01-2002	Contagem: um ano (Desenrolar da contagem de cinco anos...)
1º-01-2003	Contagem: dois anos
1º-01-2004	Contagem: três anos
1º-01-2005	Contagem: quatro anos
1º-01-2006	**Contagem: cinco anos**

À luz do entendimento do STJ, no bojo da **tese dos cinco mais cinco (5 + 5)**, o tributo com fato gerador em 15-02-1995, em que tenha havido falta de pagamento, poderá ser objeto de lançamento até 31-12-2005 (dies ad quem), ou seja, aproximadamente, onze anos a contar do fato gerador.

Observe o esquema gráfico:

Art. 173, I, CTN	
CTN	**INTERPRETAÇÃO PARA O STJ**
5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **PODERIA** ter sido efetuado.	5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **(AINDA) PODERIA** ter sido efetuado.

A crítica que se faz à sistemática é bem simples: dá-se ao verbo "poderia", na

verdade, um “poder que não pode mais”, segundo Eurico de Santi[21]. Em outras palavras, o STJ, ao considerar o dies a quo como o dia em que se deu a perda do poder de lançar, desloca para o infinito a ocorrência da decadência. Como é cediço, “o direito não compadece do infinito. É o poder gerando poder em insana circularidade”[22].

Aliás, conforme aduz Leandro Paulsen[23], “a regra do § 4º é especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumu-lativa de ambos os artigos (...)”. Evidencia, com a técnica, que o prazo seria, sempre e de modo automático, renovado, à semelhança de um verdadeiro looping.

Alberto Xavier[24] trata do tema com agudeza de espírito:

> “A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que se considera ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo”.

Ademais, a solução é mesquinha e lamentável do ponto de vista dos direitos do cidadão porquanto mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos. Perguntar-se-á: qual a lógica em somar, ao primeiro lustro, um novo prazo quinquenal de decadência, quando o lançamento já não pode ser efetuado, haja vista já se encontrar definitivamente extinto o crédito?

A doutrina unânime, portanto, tem destoado desse modo de ver, dando à forma verbal “poderia” uma interpretação mais restrita (“já poderia”).

Observe o esquema gráfico:

Art. 173, I, CTN	
CTN	**INTERPRETAÇÃO PARA A DOUTRINA**
5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **PODERIA** ter sido efetuado.	5 anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **(JÁ) PODERIA** ter sido efetuado.

Verifique que tal interpretação, esposada pela doutrina, obriga a consideração de que o lançamento deve ocorrer **JÁ** no ano do fato gerador.

De fato, na esteira da melhor doutrina, há forte vocação jurisprudencial para o abandono da tese da aplicação conjunta dos arts. 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN. E isso tem sido observado em vários posicionamentos jurisprudenciais. O acórdão abaixo, traduzindo a visão do STJ, já no ano de 2005, afastou a “tese dos 5+5”, relativamente ao direito de a Fazenda Pública lançar. Trata-se de acórdão sobremodo expressivo, pois se baseia em uma sólida fundamentação. Vamos reproduzi-lo, quase que na íntegra. Observe-o:

> PROCESSUAL CIVIL. (...) TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. (...) **10.** Deveras, é assente na doutrina: “a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado – com o prazo do artigo 150, § 4º – que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

Desta adição resulta que o 'dies a quo' do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do 'dies ad quem' do prazo do artigo 150, § 4º. A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica. Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. (...) **11.** In casu, considerando que os débitos relativos à COFINS referem-se ao período de junho a dezembro de 1992, e que o auto de infração foi lavrado em 27-07-1999, consoante assentado pelas instâncias ordinárias, não merece acolhida a pretensão do recorrente, por isso que o lançamento foi efetivado após do prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN. 12. Precedentes da Primeira Seção: ERESP 276142/SP; rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28-02-2005; ERESP 279473/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 11-102004) 13. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 638.962/PR, RECURSO ESPECIAL 2004/0010290-8, Min. Luiz Fux, 1ª T., 02-06-2005) (Grifos nossos)

Em 2005, a 1ª Turma do STJ, no REsp 638.962/PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux, houve por bem em acenar o começo da mudança de posicionamento, concebendo a ideia de que a única soma de prazos que pode ocorrer, a rigor, é entre o prazo de decadência do direito de lançar e do prazo de prescrição para executar as quantias que eventualmente tenham sido lançadas dentro do primeiro prazo. Não há lugar para uma descabida "soma" de prazos de decadência[25].

3.6 A decadência no CTN e a anulação do lançamento anterior

O artigo em apreço deverá ser aplicado nos casos em que houver a anulação do lançamento anteriormente realizado.

Art. 173 do CTN: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"Em caso de lançamento cancelado por vício formal, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado"*.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Técnico da Fazenda Estadual/AM, em 18-09-2005: *"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Trata-se da decadência"*.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Paraná, em 26-07-2009: *"O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, através do lançamento, extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte, no caso de decisão administrativa que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado"*.

Nessa situação, o Fisco procede ao lançamento, permitindo-se impugnação do sujeito passivo, quanto a vício formal. Assim, após a decisão definitiva que anular o lançamento originário, reabre-se o prazo de cinco anos para que se faça novo lançamento.

Memorize que tal decisão pode ser administrativa ou judicial, para a doutrina majoritária, até porque tanto a Administração como o Judiciário podem anular o lançamento.

A esse respeito, urge consultar os dizeres de José Eduardo Soares de Melo[26], Luciano Amaro[27] e outros, que assim se posicionam. Entretanto, Sacha Calmon Navarro Coêlho[28] entende que a decisão só pode ser de natureza administrativa, ocorrente no bojo de um processo de revisão de lançamento. O ínclito doutrinador argui, ainda, que se a decisão fosse "judicial", já não se trataria de decadência. O crédito já estaria formalizado. O direito de crédito já estaria incorporado ao patrimônio jurídico da Fazenda Pública.

Ressalte-se que o comando se refere a vício formal – aquele inerente ao procedimento do lançamento (e.g., insuficiência/ausência na fundamentação no lançamento; ausência de assinatura da autoridade fiscal etc.), desde a atividade de fiscalização até a notificação do lançamento ao sujeito passivo –, **e não a insubsistência do lançamento por vícios de índole "material"**. Estes dizem com a substância da obrigação tributária, com a validade e com a incidência da lei, v.g., inexistência de fato gerador, atribuição de responsabilidade a quem legalmente não a tenha, situações de imunidade, de isenção etc. Portanto, há que se diferenciar o vício de natureza formal (adjetivo) daquele de natureza material (substantivo).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/PR, para o Exame de Ordem, em 20-08-2006: *"Uma vez anulado, por vício material, o lançamento anteriormente efetuado, reinicia-se o prazo de decadência".*

> **Caso Prático:** uma empresa foi autuada em **novembro de 1997**, evidenciando-se que o lançamento se realizou com vícios formais (os Auditores-fiscais, por um lapso, não intimaram o representante legal da contagem dos estoques da autuada e não concederam o prazo legal para a apresentação de documentos). Na ocasião, a empresa, inconformada, ajuizou uma ação anulatória de débito fiscal, cuja decisão transitou em julgado no dia **10 de junho de 2002**, tendo o Juízo decidido pelo cancelamento da autuação em razão dos mencionados vícios formais. Sabendo-se que, em **20 de abril de 2007**, a empresa recebeu nova autuação referente à mesma irregularidade cometida, pergunta-se: a Fazenda teria decaído do direito de efetuar o lançamento?
>
> Não, pois a contagem da decadência será feita a partir da data da decisão definitiva, isto é, 10 de junho de 2002, permitindo-se que o segundo lançamento ocorra até 10 de junho de 2007. Como se lançou em 20 de abril de 2007, não há que se falar em decadência.

Todavia, não obstante a clareza do cálculo, tem subsistido infindável controvérsia acerca do alcance do preceptivo. Questiona-se sobre a possível previsão de hipótese de interrupção de prazo decadencial.

Há posicionamento, na doutrina e na jurisprudência, segundo o qual a decadência **não** se interrompe nem se suspende, correndo o prazo decadencial sem solução de continuidade. Observe a ementa:

> **EMENTA:** PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO (ART. 174 DO CTN). 1. Em direito tributário, o prazo decadencial, que não se sujeita a suspensões ou interrupções, tem início na data do fato gerador, devendo o Fisco efetuar o lançamento no prazo de cinco anos a partir desta data. (...) (REsp 332.366/MG, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 19-02-2002; ver, no mesmo sentido o REsp 575.991/SP, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 14-06-2005) (Grifo nosso)

De outra banda, defende-se a ideia de que a decadência, não se compaginando com as peculiaridades do instituto privatístico, admite, sim, interrupção. Nessa linha de defesa, seguem Paulo de Barros Carvalho[29], José Eduardo Soares de Melo[30], e outros.

É certo, todavia, que a regra estudada – se norma interruptiva ou não –, conferindo excessiva elasticidade ao prazo, tende a beneficiar o Erário no seu próprio erro, sendo de uma irracionalidade gritante. Mesmo que se leve em conta a supremacia do interesse público sobre o particular, não seria despiciendo asseverar que o dispositivo premia a desídia e imperícia governamentais e enaltece o administrador incompetente, prestigiando o desacerto.

Não é à toa que se tem mantido tom severamente crítico, entre os estudiosos, quanto ao preceptivo ora estudado: Alcides Jorge Costa[31] considera o dispositivo "infeliz", enquanto, para Luciano Amaro[32], "o preceito legal é um dislate, que causa arrepios na doutrina e contém uma solução estapafúrdia".

3.7 A decadência no CTN e a medida preparatória de lançamento

O artigo em apreço deverá ser aplicado nos casos em que houver uma medida preparatória de lançamento. Veja-o:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
> (...)
> Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O preceptivo indica uma antecipação do dies a quo do prazo decadencial, na medida em que o marco inicial de contagem é deslocado **DO** primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado **PARA** a data da providência preparatória de constituição do crédito tributário.

Caso Prático: se o contribuinte for notificado de uma medida preparatória de lançamento em **15 de maio** de um exercício, relativo a um fato gerador ocorrido em **fevereiro** do mesmo exercício, o início da contagem do prazo decadencial não ocorrerá no 1º dia do exercício seguinte, mas no dia **16 de maio** – data antecipada a partir da qual se somará o prazo de 5 anos para a conclusão do lançamento.

Frise-se que, caso já tenhamos iniciado o prazo decadencial por força do inciso I do art. 173 do CTN, a medida preparatória em análise não será hábil a interromper ou suspender o prazo decadencial já iniciado. Assim tem entendido boa parte da doutrina[33]. Desse modo, o parágrafo único ora estudado só opera efeitos para antecipar o prazo decadencial, e não para o interromper.

Nesse sentido, afirma Luciano Amaro[34]:

> "(...) o prazo decadencial já terá tido início, e o prazo a que se refere o citado item é um prazo para 'constituir o crédito' e não para 'começar a constituir o crédito'. Em suma, parece-nos que o parágrafo só opera para 'antecipar' o início do prazo decadencial, não para 'interrompê-lo, caso ele já tenha tido início, de acordo com o item I do caput do dispositivo".

A propósito, Pedro Roberto Decomain traz elucidativo exemplo:

> "Figure-se o caso em que, num tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolançamento, tenha decorrido um prazo de quatro anos e seis meses, desde a data do fato gerador. Nessa hipótese, em sendo notificado o sujeito

passivo de qualquer medida necessária ao lançamento, terá a partir dessa notificação, a Administração Pública um novo prazo de cinco anos para realizar o lançamento e, com isso, constituir o crédito tributário? Ou o prazo de cinco anos, iniciado da data do fato gerador, continuará fluindo, e a Administração terá, então, mais seis meses para realizar o lançamento definitivo do crédito tributário? A única conclusão possível, para que o parágrafo não acabe sendo tornado letra morta, parece ser essa"[35].

3.8 A decadência e a lei complementar

A lei complementar visa "complementar" uma norma constitucional não autoexecutável, ou seja, visa explicitar norma despida de eficácia própria, sujeitando-se à aprovação, no Poder Legislativo, por maioria absoluta (quorum especial de votantes, ou seja, voto favorável de mais da metade do número total de membros das duas Casas do Congresso Nacional – Câmara dos Deputados e Senado Federal). Sua elaboração já vem indicada ou sugerida no próprio texto da Constituição, para complementação ou regulamentação de certos assuntos. Note a dicção do art. 146, III da CF:

> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)
> III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...).

A lei complementar a que se refere o artigo supramencionado é o próprio CTN – Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/66), que surgiu como lei ordinária, adquirindo, posteriormente, força de lei complementar. Vale dizer, a Lei n. 5.172/66, embora aprovada como lei ordinária, foi elevada, ainda sob a égide da Carta Constitucional de 1967, à categoria de lei complementar, em razão principalmente do seu objeto. Para chegar a esta conclusão – a de que o CTN possui natureza de lei complementar – deve-se interpretar o art. 146 da CF, à luz do art. 1º do CTN, que indica as matérias afetas à lei complementar e, por fim, compará-las com a estrutura dogmática do próprio Código Tributário Nacional. Daí se inferir que as normas do CTN devem ser modificadas apenas por nova lei complementar ou pelas normas que lhe forem hierarquicamente superiores.

Como se evidenciou acima, o art. 146, III, "b", da CF disciplina que compete à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência em matéria tributária.

Parte da doutrina entende que o inciso III estaria condicionado à ocorrência dos dois primeiros incisos (conflito de competência e limitação ao poder de tributar) – é a chamada Teoria Dicotômica, com grande apego ao Princípio Federativo.

Filiamo-nos à outra Teoria – a Tricotômica –, que preconiza total independência do inciso terceiro, com relação aos anteriores, apegando-se à segurança jurídica. A nosso sentir, na trilha de abalizada doutrina[36], cabe à lei complementar instituir normas gerais do direito tributário, independentemente de se tratar de conflito de competência ou de limitação ao poder de tributar.

Ad argumentandum, podemos destacar alguns pontos de vista que sustentam a tese segundo a qual a lei ordinária pode tratar, sim, de prazo de decadência, afastando a limitação criada pela Constituição Federal. Seus defensores entendem que:

a) a lei complementar fixa normas gerais, podendo a lei ordinária dispor de modo contrário. Aquela, a Lei Complementar, não poderá entrar no campo da chamada "economia interna" – assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas;

b) tal limitação provoca, sim, uma violação ao princípio federativo, uma vez que a lei federal estaria estabelecendo norma de observação obrigatória para Estados, Distrito Federal e Municípios;

c) o próprio art. 150, § 4º do CTN permite que a lei de cada ente tributante estipule prazo de decadência diferenciado.

A contra-argumentação, entretanto, traz uma visão segundo a qual deve prevalecer a supremacia da lei complementar. Os defensores entendem que:

a) se não for assim, o art. 146 da CF será transformado em letra morta. O citado comando quer que as normas gerais prevaleçam sobre o campo específico, e não o contrário;

b) o princípio federativo não pode se sobrepor perante o princípio da segurança jurídica. Este ficaria comprometido com a convivência multifacetada de prazos. Como é cediço, a lei complementar tem papel unificador, com importante função garantística, o que ratifica o pacto federativo, não o estiolando.

3.9 A decadência e o prazo decenal das contribuições sociais

Grandes embates surgiram na doutrina e na jurisprudência no campo da decadência e prescrição, diante do prazo decenal estipulado nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, em contraposição aos quinquênios previstos no CTN (arts. 173 e 174).

Eurico Marcos Diniz de Santi[37], sendo seguido por Sacha Calmon Navarro Coêlho, é categórico ao apontar a inconstitucionalidade da norma em epígrafe, devendo prevalecer o prazo quinquenal estabelecido pelo CTN, na esteira da Súmula n. 108 do TFR[38].

É certo que o art. 110 do CTN admite que a lei tributária pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, desde que não utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição do Brasil. Todavia, o art. 146, III, "b" da CF pede lei complementar para a estatuição de "normas gerais", no campo tributário afeto à decadência e a outras matérias. Assim, muito embora o instituto da decadência seja haurido do direito privado, é o CTN que disciplinará a matéria, à luz do princípio da compatibilidade vertical das normas jurídicas.

A maior demonstração de aplicabilidade deste dispositivo se deu em junho de 2008, com a publicação da **Súmula Vinculante n. 8**, afastando os prazos decenais das mencionadas contribuições social-previdenciárias. Passemos à análise do tema:

A Emenda Constitucional n. 45, de 2004, incluindo o art. 103-A no texto constitucional, já regulamentado pela Lei n. 11.417, de 19 de dezembro de 2006, estipulou que "o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, (...), aprovar **súmula** que (...) **terá efeito vinculante** em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta (...)" (Grifos nossos).

Em 12 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal editou a **Súmula Vinculante n. 8**, cujo teor segue ipsis litteris:

> "São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

É que os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 tratavam, respectivamente, dos prazos decenais de decadência e prescrição em relação às contribuições para a seguridade social.

De acordo com estes dispositivos legais, estes prazos seriam de 10 anos, em plena dissonância dos prazos quinquenais do CTN, no art. 173 (decadência) e no art. 174 (prescrição).

Como é cediço, a Lei n. 8.212/91 não é uma lei complementar, mas uma lei ordinária, razão por que lhe é vedada a ingerência em matéria cabente à lei de normas gerais. Vale dizer que somente o CTN pode tratar de prazos de decadência e prescrição.

Desse modo, a partir da Súmula Vinculante n. 8, aplicam-se para as contribuições da seguridade social as regras de decadência e prescrição previstas no Código Tributário Nacional (CTN), ou seja, o prazo quinquenal, próprio de todo tributo.

Nessa toada, deve haver o reconhecimento da decadência e da prescrição nos feitos lastreados em cobrança de créditos tributários que possam vir a ser atingidos pela nova e restritiva contagem. É a "eficácia imediata", própria da súmula vinculante.

Caso o magistrado não se posicione acerca dos efeitos imediatos da Súmula Vinculante n. 8, quando provocado pelo interessado, pode haver a protocolização de **Reclamação no STF**, com base no § 3º do art. 103-A da CF (e art. 7º da Lei n. 11.417/2006).

De uma maneira ou de outra, toda a administração pública, a par de todas as instâncias do Judiciário, sendo instadas a decidir, subordinam-se, inexoravelmente, ao preceito da Súmula Vinculante n. 8 do STF.

4 CRÉDITO TRIBUTÁRIO E PRESCRIÇÃO

4.1 Considerações iniciais

Segundo o art. 156, V do CTN, a prescrição é causa extintiva do crédito tributário. Define-se como fato jurídico que determina a perda do direito subjetivo de ajuizamento d a **ação de execução (fiscal)** do valor do tributo. Vale dizer que a prescrição, veiculando a perda do direito à ação (actio nata), atribuída à proteção de um direito subjetivo e, por isso mesmo, desfazendo a força executória do credor em razão de sua inoperância, apresenta-se como figura de direito processual.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"Ao tratar dos institutos jurídicos da decadência e prescrição, o CTN apresenta alguns paradoxos ou equívocos se confrontados com os conceitos dos dois institutos no plano da teoria geral do Direito Civil. Todavia, é assente a ideia de que a decadência atrela-se ao direito de constituir o crédito tributário e a prescrição ao da ação para a satisfação do referido crédito".*

Se há prescrição, desaparece o direito de pleitear a intervenção do Judiciário, diante da falta da capacidade defensiva, que lhe foi retirada em consequência do não uso dela durante certo interregno, atingido pela força destrutiva da prescrição.

Portanto, havendo a prescrição, nula será a ação executiva (art. 618, I, CPC) e

extinto estará o crédito tributário (art. 156, V, CTN). Sabe-se que tal inciso associa a extinção do crédito tributário, concomitantemente, à prescrição e à decadência. A prescrição, de modo induvidoso, extingue o crédito tributário, surgido com o lançamento. Incoerentemente, o CTN prevê tal extinção, de igual modo, à decadência, o que parece ser um equívoco. Talvez fosse mais bem acertado afirmar-se que a decadência extingue o direito à constituição do crédito tributário, e não apresentá-la, ao lado da prescrição, como causa extintiva do crédito tributário propriamente dito. De fato, a decadência não pode extinguir algo – o crédito tributário – que não teria nascido e que, com ela, ficaria proibido de nascer.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: *"Suponha que a JJ Pneus Ltda. não tenha recolhido a COFINS referente ao exercício de 1995 e que esteja prescrito o direito da fazenda pública de ajuizar ação de execução fiscal em desfavor da devedora. Nessa situação, considera-se que houve a extinção do crédito tributário".*

Entretanto, preferiu o legislador assim disciplinar: como causas extintivas do crédito tributário, tanto a decadência (prazo de vida do direito) como a prescrição (prazo para o exercício do direito).

Tem-se dito que, constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação de decadência para iniciar-se a cogitação de prescrição. Onde finaliza a primeira inicia-se imediatamente a segunda.

> Note o item (adaptado)considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-082009: *"Ao tratar dos institutos jurídicos da decadência e prescrição, o CTN apresenta alguns paradoxos ou equívocos se confrontados com os conceitos dos dois institutos no plano da teoria geral do Direito Civil. Todavia, é assente a ideia de que, depois de constituído regularmente o crédito tributário, só se pode cogitar da prescrição, não havendo mais que se cogitar de decadência".*

De há muito, o STF vem adotando tal entendimento, como se pode notar no emblemático acórdão extraído do ERE n. 94.462-1/SP, de lavra do Ministro Moreira Alves, em 6 de outubro de 1982:

> **EMENTA:** Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do CTN). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. (RE 94.462/SP-1982, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 06-10-1982)

> A ementa em epígrafe foi solicitada, integralmente, em item de prova de concurso público, realizado pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal do Recife, em 2003.

Resumidamente, infere-se do julgado que até o lançamento será possível a ocorrência da decadência. Entre o lançamento e a protocolização da impugnação, na órbita administrativa, não correrá o prazo de decadência, nem se terá iniciado o prazo de

prescrição. Tal contexto estender-se-á para o interregno entre a protocolização da defesa até a última decisão administrativa da qual não couber mais recurso. Neste momento, havendo a constituição definitiva do crédito tributário, despontará o termo de início (dies a quo) para a contagem da prescrição.

Tal escala temporal, em cotejo com os institutos da decadência e prescrição, é igualmente ratificada no âmbito jurisprudencial. Observe as ementas no STJ:

> **EMENTA:** (...) Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do Fisco. (RE 94.462/SP, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, j. 06-10-1982; ver, ademais: REsp 332.366/MG-2002; REsp 88.578/SP-2004) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** 1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. 2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex officio. 3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional. 4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal. 5. Recurso especial improvido. (REsp 435.896/SP, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 05-06-2003) (Grifo nosso)

Veja, ainda, a **Súmula n. 153 do TFR**: "Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há que se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos".

> A Súmula foi solicitada em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas de 2ª Classe/AM, em 2006.

É imperioso registrar, desde já, os vários **pontos em comum** entre a prescrição, ora estudada, e a decadência. Memorize-os:

a) Segundo o CTN, são causas extintivas do crédito tributário (art. 156, V, CTN);

b) Não extinguem o "direito objetivo" (normas jurídicas), mas o direito subjetivo, isto é, a faculdade do sujeito de exercer uma conduta diante da ocorrência de um fato;

c) Nascem em razão da realização do fato jurídico de omissão no exercício de um direito (subjetivo), que se extingue, caso ele não seja exercido durante um certo lapso temporal;

d) Interrompem o processo de positivação do direito tributário, provocando um tipo de autofagia do direito;

e) Surgem da necessidade de o direito lidar com a questão do tempo, garantindo a expectativa de segurança jurídica, sem pretensão imediata

de se fazer “justiça”;

f) **Encontram respaldo em lei de normas gerais, o próprio CTN, conforme o art. 146, III, “b”, CF (v.g., a prescrição, no art. 174 do CTN e a decadência, no art. 173 do CTN).**

g) **A decadência e a prescrição podem ter seus prazos interrompidos ou suspensos:** o tema é deveras controvertido, principalmente na seara da decadência, até porque a interrupção de prescrição está textualmente admitida no CTN (art. 174, parágrafo único, I ao IV). O STJ já se posicionou pela negativa:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *“Ao tratar dos institutos jurídicos da decadência e prescrição, o CTN apresenta alguns paradoxos ou equí-vocos se confrontados com os conceitos dos dois institutos no plano da teoria geral do Direito Civil, por exemplo, o de dizer que a decadência extingue o crédito tributário e que ela pode ser interrompida na forma prescrita no mesmo Código”.*

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO (ART. 174 DO CTN). 1. Em Direito Tributário, o prazo decadencial, que não se sujeita a suspensões ou interrupções, tem início na data do fato gerador, devendo o Fisco efetuar o lançamento no prazo de cinco anos a partir desta data. (...) (REsp 332.366/MG, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 19-02-2002; ver, no mesmo sentido o REsp 575.991/SP, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 14-06-2005) (Grifo nosso)

h) Ambas podem ser reconhecidas de ofício pelo juiz, ou seja, pode o magistrado decretar de ofício a decadência e a prescrição, em cobrança judicial, quando evidenciados tais vícios (art. 269 do CPC):

Quanto à prescrição, há atualmente o § 4º do art. 40 da Lei n. 6.830/80, a ser detalhado no fim deste capítulo;

i) Admitem a restituição do tributo “decaído” ou “prescrito”:

Quanto à restituição do tributo atingido pela decadência, a doutrina e a jurisprudência são unânimes na aceitação da possibilidade. Muito se discute, todavia, sobre a impossibilidade de restituição do tributo prescrito. Argumenta-se que, na prescrição, extingue-se a pretensão, sem atingir o direito, em si. Este é o posicionamento de alguns estudiosos e de vários Fiscos, para quem a “morte” não é “do direito”, mas do direito de a Fazenda Pública proceder à cobrança. O Fisco só não pode “cobrar”, mas não perde o direito ao recebimento. Se o contribuinte, espontaneamente, efetuar o pagamento, não se deve garantir a restituição.

O CTN e inúmeros doutrinadores, todavia, defendem uma ideia diversa: a prescrição extinguirá a pretensão e o próprio crédito tributário (ou obrigação tributária). Nesse passo, ocorrendo a prescrição, inexiste causa para o pagamento, o que o torna indevido, não se justificando a apropriação pelo Poder Público do valor a ele entregue. Caso haja pagamento, inexistindo o crédito, emanará o direito à restituição. Nesse sentido, seguem doutrinadores de prol, como Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Sebastião de Oliveira Lima, Leandro Paulsen, entre outros.

j) Não se aplicam as disposições do CTN, afetas à decadência e à prescrição, ao FGTS:

O FGTS, já estudado nesta obra, é fundo constituído por depósitos mensais, efetuados

pelos empregadores em nome de seus empregados (art. 15 da Lei n. 8.036/90). Para o STF (RE 100.249/SP-1987; RE 134.328/DF-1993; RE 120.189/SC-1998), **o FGTS não detém natureza tributária**, mas, sim, natureza trabalhista e social, o que lhe retira o timbre de contribuição fiscal ou parafiscal. Sendo um direito do trabalhador, garantido pelo Estado, os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, sob a disciplina do Direito do Trabalho. Por essa razão, entende o STJ que não se lhe aplicam – mesmo que por interpretação extensiva ou analógica – as disposições do CTN, v.g., o art. 135, III, do CTN, que permite o redirecionamento de execução fiscal (REsp 703.347/SC-2005; REsp 396.275/PR-2002; REsp 383.885/PR-2002), ou, também, as disposições afetas à prescrição (art. 174, CTN), haja vista a adoção da prescrição trintenária para o FGTS. Nesse sentido, em particular, subsistem algumas súmulas, defendendo a prescrição de 30 anos para o FGTS: **Súmulas 43 e 57 do TRF 4ª** e a **Súmula n. 210 do STJ**. Aliás, a Súmula n. 210 do STJ é um poderoso referencial para esta Corte, que, desde 1990, em suas duas Turmas, tem entendido correta a prescrição trintenária para o FGTS (REsp 35.124/MG-1997; REsp 129.197/SC-1997; REsp 113.586/AL-1997; REsp 63.401/MG-1995).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do SERPRO (Especialização: Advocacia), em 07-12-2008: *"O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) não tem natureza jurídica tributária"*.

4.2 O termo a quo da contagem da prescrição

O termo a quo para a contagem do quinquênio prescricional se dá na **constituição definitiva do crédito tributário**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina, para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-03-2007: "*Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo para homologação será de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em qualquer situação"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"O prazo prescricional da execução fiscal inicia-se com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário"*.

Veja o dispositivo:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

O mencionado termo de início de contagem do quinquênio é igualmente aceito na jurisprudência do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO A QUO. ART. 174 DO CTN. 1. Na Declaração do Imposto de Renda, o prazo prescricional de cinco anos tem seu começo a partir da constituição definitiva do crédito tributário, isto é, da entrega da Declaração. 2. A prescrição tributária segue os termos do art. 174 do CTN, ou seja, tem o Fisco cinco anos para a cobrança do crédito tributário, a contar de sua constituição definitiva. 3. Precedentes do STJ. (REsp 413.457/RS, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 02-12-2003) (Grifo nosso)

A expressão "constituição definitiva do crédito tributário", todavia, não é de fácil interpretação. Preferimos defini-la, assim, a partir do contexto de definitividade como a eficácia que torna indiscutível o crédito tributário. A definitividade não decorre do fato gerador ou da própria obrigação tributária, mas do momento em que não mais for admissível ao Fisco discutir, administrativamente, a seu respeito. Desse modo, identificado o marco temporal de definitividade, **contar-se-á o prazo de cinco anos para a propositura em tempo da execução fiscal**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, em 2006 (OAB): "*No caso de tributo definitivamente constituído em janeiro de 2006, a pretensão da Fazenda Pública à execução do respectivo crédito tributário prescreverá em janeiro de 2011*".
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"A prescrição de crédito tributário definitivamente constituído em 18 de maio de 2003 e cujo fato gerador aconteceu em 05 de fevereiro de 2003 será em cinco anos a contar da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, em 19 de maio de 2008"*.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 05-11-2006: *"A Secretaria de Fazenda do Estado do Acre, após fiscalizar determinada empresa, lavrou auto de infração devido às omissões relacionadas às obrigações tributárias acessórias e ao não-recolhimento de ICMS em todo o ano de 2005. O crédito tributário foi definitivamente constituído em 30-08-2006. Nessa situação, a fazenda pública estadual tem prazo até 29-08-2011 para exercer o seu direito subjetivo de cobrar, sob pena de decadência"*.

Daí se afirmar, com boa dose de segurança, que, enquanto viger uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não poderá a Administração Pública exercer quaisquer atos executórios (inscrição em Dívida Ativa e proposição de ação executiva), tendentes à efetivação de seu direito subjetivo. O tema será mais detalhado no capítulo "suspensão do crédito tributário".

É relevante enaltecer que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre em datas distintas, conforme o comportamento do contribuinte, em face do lançamento. Assim, se o contribuinte, após o lançamento, não procura impugnar o débito, desprezando-o por completo, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá ao término do prazo (previsto em legislação específica) permitido para a protocolização da defesa administrativa. Na esfera administrativa federal, o processo administrativo fiscal é regido pelo Decreto n. 70.235/72, em cujo art. 15 consta o prazo de 30 (trinta) dias para a protocolização da impugnação administrativa. Observe:

> Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. (Grifo nosso)

Portanto, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá após o prazo cabível de 30 dias, a contar da intimação do lançamento, ou seja, no 31º dia após a notificação de lançamento. A partir desse ponto, iniciar-se-á o lustro **prescricional**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, em fevereiro de 2006

(Procurador do Município de Manaus): "*Um contribuinte, no exercício de 2005, recebe regularmente o aviso de lançamento de IPTU, escoando-se, no dia 10 de março, o prazo de impugnação do crédito tributário. Neste caso, se deixar de pagar o tributo, consumar-se-á a prescrição, no dia 10 de março de 2010*".

Por outro lado, se o contribuinte impugnar o débito na via administrativa, inaugurando a fase contenciosa do lançamento, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá com a última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso. Veja que a notificação, por si só, conquanto designe documentalmente a constituição do crédito tributário, não tem o condão de indicar que ele estará definitivamente constituído.

Resumidamente, o termo a quo da contagem do **prazo quinquenal de prescrição** será:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada para o cargo de Procurador do Município/SP, em 12-05-2002: "*A prescrição representa a perda do direito ao exercício da ação de cobrança do crédito tributário, operando-se em cinco anos, contados da data da constituição definitiva do crédito tributário*".

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/PR para o Exame de Ordem, em 20-08-2006.

a) a data da notificação do lançamento (mais 30 dias), caso não se verifique a protocolização de impugnação administrativa do lançamento;

b) a data da notificação da decisão administrativa final, mantendo total ou parcialmente o tributo exigido.

Caso Prático (I): realizou-se um lançamento em **25-10-1998**, com a consequente protocolização de impugnação, suspendendo o crédito tributário. A última decisão administrativa da qual não coube mais recurso se deu 4 (quatro) anos após, ou seja, em **outubro de 2002**. É sabido que houve ajuizamento da ação de execução fiscal em **dezembro de 2007**. Pergunta-se: houve prescrição?

Em princípio, sim, pois a data limite à propositura da execução fiscal teria sido **outubro de 2007**, cinco anos após a última decisão administrativa irrecorrível, isto é, cinco anos após outubro de 2002.

Caso Prático (II): realizou-se um lançamento em **25-10-2000**, sem a consequente protocolização de impugnação, que viria a suspender o crédito tributário. É sabido que houve ajuizamento da ação de execução fiscal em **janeiro de 2006**. Pergunta-se: houve prescrição?

Em princípio, sim, pois a constituição definitiva do crédito ocorreu com o lançamento (**25-10-2000**), ou, caso se adicionem os 30 dias permitidos ao ingresso na via administrativa, no 31º dia após o lançamento, podendo se falar em Execução Fiscal até **25-10-2005** ou, no mais tardar, em **novembro de 2005**. A Execução Fiscal se deu em janeiro de 2006, configurando-se, pois, a prescrição.

A feitura do cálculo de prescrição é tema recorrente em provas de concursos públicos. Adiante seguem alguns bons exemplos – todos indicando assertivas **corretas** –, que demonstram o nível de exigência do assunto nas provas:

a) **"Um contribuinte, no exercício de 2005, recebe regularmente o aviso de lançamento do IPTU, escoando-se, no dia 10 de março, o prazo de impugnação do crédito tributário. Neste caso, se deixar de pagar o tributo, consumar-se-á a prescrição, no dia 10 de março de 2010".**

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/AM, em fevereiro de 2006.

b) **"Um munícipe tomou posse clandestina de um terreno no exercício de**

2000. Em 2006 foi acionado pela Municipalidade para pagamento do IPTU relativo a todos os exercícios anteriores. Nesse caso, o tributo será excluído, em razão do lapso prescricional, o exercício de 2000, todos os demais poderão ser cobrados".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/AM, em fevereiro de 2006.

c) **"Um determinado contribuinte praticou o fato gerador de um tributo de competência da União, sujeito a lançamento por homologação, tendo pagado e declarado ao fisco, no mês de março de 1984, valor inferior ao efetivamente devido. Em procedimento de fiscalização, o auditor fiscal de tributos constatou o recolhimento efetuado a menor e lavrou auto de infração constituindo o crédito tributário cabível, tendo notificado o contribuinte em junho de 1989. Inconformado com o lançamento, o contribuinte promoveu impugnação administrativa em julho de 1989, tendo seu pleito sido definitivamente julgado, em grau de recurso, em agosto de 1996, assinalado ao contribuinte o prazo de 30 dias para pagamento espontâneo do crédito tributário. Inscrito o crédito em dívida ativa em maio de 1999, o ajuizamento da ação ocorreu em novembro de 2002, tendo sido o contribuinte citado no mês subsequente. A respeito dessa situação, é possível afirmar que se operou a decadência e ocorreu a prescrição pela inércia do fisco quanto ao exercício do direito de ação de cobrança".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009.

d) **"Em razão do pagamento a menor do ICMS, a autoridade fazendária competente lavrou auto de infração contra a Êxito Papelaria Ltda., em maio de 1995. Regularmente notificada, a contribuinte apresentou defesa, que foi julgada em 1510-1999, sendo que o edital de notificação da contribuinte foi publicado em 20-01-2000. O débito foi devidamente inscrito em dívida ativa em 10-01-2001 e o aforamento da ação de execução fiscal ocorreu em 12-05-2004. Ao tomar conhecimento da ação de execução fiscal, a Êxito Papelaria Ltda. opôs exceção de pré-executividade, alegando a prescrição, em 10-01-2005. Nessa situação, o juízo competente não deve acolher as alegações da Êxito Papelaria Ltda., uma vez que não ocorreu a prescrição do crédito tributário".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-04-2008.

4.3 A prescrição e a dívida ativa

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito tributário

não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir exequibilidade à relação jurídico-tributária. Desse modo, a dívida ativa pode ser definida como o crédito tributário inscrito.

Após a inscrição, cria-se o cenário hábil à propositura da ação judicial de cobrança, de nome **Ação de Execução Fiscal**, conforme a Lei n. 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – LEF). Como resposta a essa ação judicial, poderá o contribuinte, após a garantia do juízo (com os bens garantidores previstos no art. 9º da LEF), a ser prestada no prazo de 5 dias, opor Embargos à Execução Fiscal (prazo de 30 dias, após a garantia), numa tentativa de extinguir a execução fiscal pré-existente. A propósito, este trintídio conta-se **(I)** da data da intimação da penhora; **(II)** da data do depósito; ou **(III)** da data da juntada da prova da fiança bancária (art. 16, I, II e III, LEF). É necessário mencionar que, em casos específicos, pode se valer o devedor da Exceção de Pré-Executividade.

4.4 A prescrição e os lançamentos por homologação

Conforme se estudou, nos tributos sujeitos a lançamentos por homologação (IPI, ICMS, PIS, IR, entre outros), o sujeito passivo se antecipa ao Fisco, entrega à Administração a declaração pertinente, informando o valor dos tributos devidos, e procede ao pagamento do gravame, aguardando o procedimento homologatório tácito ou expresso, conforme o art. 150 e parágrafos do CTN.

Dessa forma, é o próprio contribuinte que torna clara a situação impositiva, sem qualquer interferência do Fisco. Com efeito, o débito declarado traduz-se no débito constituído por iniciativa do **contribuinte**, que se vale de um **procedimento não impositivo**. Ad argumentandum, o débito apurado já é aquele constituído pela iniciativa do **Fisco**, que se vale de um **procedimento impositivo**.

Não há dúvida de que, no caso de o pagamento efetuado pelo contribuinte, após a entrega da Declaração, ser suficiente e correto, ocorrerá a homologação tácita ou expressa, extinguindo definitivamente o crédito tributário. Assim, diante da inexistência do que cobrar na órbita judicial, não haverá que se falar em prescrição de ação de cobrança de crédito, nem mesmo em decadência do direito de lançar. Observe:

Caso Prático: o contribuinte, devendo declarar **100**, declara, com fidelidade, este valor e recolhe a quantia de **100**.

A propósito, lógica idêntica se estende àquele que, devendo declarar, não realiza a entrega da declaração, nada pagando, por óbvio. Aqui, não há que se falar em prescrição, pois não houve constituição do crédito, devendo sê-la por meio do lançamento. Assim, só se fala, neste caso, em decadência. Observe:

Caso Prático: o contribuinte, devendo declarar **100**, nada declara e nada paga.

A celeuma, entretanto, começa a surgir quando não há pagamento correspondente ao valor corretamente declarado. Com a entrega da Declaração, caso o Fisco acolha como correto tudo o que foi declarado como devido pelo próprio contribuinte, o STF e, com maior retórica jurisprudencial, o STJ têm entendido, sob severas críticas da doutrina, que a constituição definitiva do crédito tributário, para fins de prescrição, ocorrerá no

momento da entrega da declaração. Observe a jurisprudência:

NO STF:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. DÉBITO FISCAL DECLARADO E NÃO PAGO. AUTOLANÇAMENTO. DESNECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA COBRANÇA DO TRIBUTO. Em se tratando de autolançamento de débito fiscal declarado e não pago, desnecessária a instauração de procedimento administrativo para a inscrição da dívida e posterior cobrança. Agravo regimental improvido.(AI-AgR 144.609/SP, 2ª T., rel. Min. Maurício Corrêa, j. 11-04-1995)

NO STJ:

EMENTA 1: Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais. (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da DCTF, não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à constituição do crédito tributário, in casu, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º do CTN), incidindo a prescrição, nos termos em que delineados no art. 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, in casu, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF. (REsp 389.089/RS, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 26-11-2002); (Grifos nossos)

EMENTA 2:

(...) tratando-se de débito declarado e não pago pelo contribuinte, torna-se despicienda a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal. (REsp 150.071/SP, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 04-06-1998; ver, ademais: REsp 71.959/SP-1998; REsp 436.747/SC-2002; e o recente RESP 850.423/SP-2007, 1ª T., rel. Min. Castro Meira, julgado em 28/11/2007). (Grifo nosso)

SÚMULA 436 DO STJ:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

Com maior rigor temporal, neste caso, o termo a quo do lustro prescricional para eventual cobrança do tributo adequadamente declarado e não pago será a data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária, constante da Declaração. No interregno que medeia a data de entrega da declaração e o vencimento, não corre prazo de prescrição. Confira a jurisprudência:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. (...). OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA INFORMADA EM DECLARAÇÃO. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. (...) 2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte, por DCTF, e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. 3. O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período. 4. Recurso especial improvido. (REsp 658.138/PR, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, j. 08-11-2005) (Grifo nosso)

Um detalhe relevante pode ser verificado no caso de declaração feita em ano posterior àquele em que o tributo é devido. Nesse caso, o termo “a quo” deverá ser a data de apresentação da declaração. Tal hipótese pode ocorrer, por exemplo, com

créditos tributários de IRPJ (Ano-base/1996), calculados sobre o lucro presumido, quando o contribuinte tenha declarado seus rendimentos em 30/4/1997, sem ter procedido ao pagamento mensal do tributo no ano anterior (Lei n. 8.541/92 e Dec. n. 1.041/94). Assim, no caso, há a peculiaridade de que a declaração entregue em 1997 diz respeito a tributos não pagos no ano anterior, não havendo a obrigação de previamente declará-los a cada mês de recolhimento. Consequentemente, o prazo prescricional para o Fisco cobrá-los judicialmente deve se iniciar da data de apresentação da declaração de rendimentos. Assim se orienta o STJ, conforme se nota no REsp 1.120.295/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 12-05-2010.

Assim, na visão do STJ[39] **(e também do STF), a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, não se falando em decadência, mas em prescrição.** Diante da inexistência de pagamento que corresponda ao montante corretamente declarado, pode haver a imediata inscrição em dívida ativa, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. O entendimento pauta-se na ideia de que o contribuinte, assumindo a iniciativa, declarou por conta própria o débito fiscal por ele reconhecido, por meio de um **procedimento não impositivo**, o que, à semelhança de um lançamento, dota o procedimento de suficiente exigibilidade, tendo o condão de constituir o crédito tributário. Se o próprio sujeito passivo apura o quantum devido e se "autonotifica" com a entrega da declaração, não teria sentido "lançar" para apurar uma situação impositiva que já foi tornada clara pelo próprio contribuinte.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"Segundo jurisprudência do STJ, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, e tendo o contribuinte declarado o débito e não pagado no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo com a finalidade de promoção do lançamento para viabilizar a posterior cobrança judicial".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"Segundo orientação dominante do STJ, é dispensável o lançamento pela autoridade fazendária quando o contribuinte declara o tributo, e não o paga no prazo estabelecido".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"Em obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório, é obrigatório, antes de inscrever um débito no cadastro da dívida ativa, instaurar um procedimento administrativo, ainda que se trate de débito declarado pelo próprio contribuinte e não tenha sido recolhido no prazo legal".*

De outra banda, na linha argumentativa oposta, argui-se que não seria caso de "homologação", pois esta tem a finalidade de imprimir no pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito tributário. Não havendo o referido pagamento, não poderá haver a extinção do crédito pela homologação. De mais a mais, desponta a olhos vistos o que se tem denominado "privatização da gestão tributária"[40], ou seja, "fenômeno de imposição de um maior número de deveres ao contribuinte, com vista à adequada satisfação de suas obrigações tributárias, mediante a transferência de encargos que, originalmente, caberiam ao próprio Estado"[41]. Por derradeiro, não se pode perder de vista que o

lançamento, segundo a literalidade do art. 142 do CTN, "compete privativamente à autoridade administrativa (...)", o que reforça o caráter exótico da atribuição excessiva que se tem propositadamente outorgado ao contribuinte.

Na prática processual, diante da situação se profere o despacho "Inscreva-se em dívida ativa", estando, a partir de então, definitivamente constituído o crédito tributário, para fins de cobrança judicial do importe tributário.

Observe, então, **dois** casos práticos:

Caso Prático (I): o contribuinte, devendo declarar **100**, declara, com fidelidade, este valor e nada recolhe. Neste caso, a Fazenda poderá, de imediato, inscrever o valor declarado (**100**) em dívida ativa, iniciando-se o prazo de prescrição. Aqui, a propósito, para o STJ, não há de se falar em decadência.

Desse modo, diante do consolidado entendimento do STJ, é possível afirmar que a falta de recolhimento no devido prazo do valor tributário corretamente declarado acarreta relevantes consequências:

(I) autorização para inscrição em dívida ativa;

(II) fixação do termo a quo do prazo de prescrição;

(III) inibição de certidão negativa de débito; e

(IV) afastamento da possibilidade de denúncia espontânea.

Quanto a este último desdobramento, impende tecermos algumas considerações. A jurisprudência tem resistido em aceitar a denúncia espontânea no caso de **tributo lançado por homologação**, pago a destempo, mesmo ocorrendo o pagamento integral do débito. A explicação é simples: é pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado. Nesse passo, ao se apresentar uma declaração ao Fisco, para o STJ, formaliza-se (constitui) a existência do crédito tributário, permitindo-se que se inscreva o valor não pago em dívida ativa. A recusa da denúncia espontânea é justificada com base nessa linha argumentativa.

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO DO MONTANTE DEVIDO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. (...) 1. A simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra ínsita no art. 138 do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória. 2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não configura denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, a hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, seu débito tributário. (...) (REsp 512.245/RS, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 07-10-2004)

Em agosto de 2008, o STJ houve por bem elaborar a **Súmula n. 360**: "O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo".

Por sua vez, em 2012, o STJ teve a oportunidade de sacramentar a validade da indigitada Súmula 360, aproveitando, ademais, para realçar que "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte" (vide o AgRg no REsp 1.218.496/RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 08-05-2012)

Veja o segundo caso prático:

> **Caso Prático (II):** o contribuinte, devendo declarar **100**, declara, com fidelidade, este valor e recolhe, parcialmente, **80**. Neste caso, a Fazenda poderá, de imediato, inscrever em dívida ativa o valor declarado, subtraído do que já se pagou (**100 – 80 = 20**), iniciando-se o prazo de prescrição para a exigência do saldo (**20**). Aqui, a propósito, para o STJ, não há de se falar em decadência, uma vez que o valor declarado corresponde exatamente ao montante que deveria sê-lo.

De outra banda, o STJ tem defendido que, caso o Fisco, analisando a Declaração entregue, verifique que há quantia a ser exigida além daquela que foi declarada, terá que necessariamente proceder a um lançamento de ofício, nos prazos decadenciais convencionais. Com efeito, a inscrição de uma dívida meramente declarada, v.g., em DCTF, pressupõe que o Fisco tenha aceito como corretas e inquestionáveis as informações prestadas pelo contribuinte. Se não fosse assim, admitir-se-ia, arbitrária e acintosamente, a realização de novas inscrições, como se o crédito tributário fosse cindível. Como é pacífico, ele não o é, proibindo-se a figura da "**homologação com alterações**", com a qual a Fazenda Pública poderia cobrar judicialmente, "embutindo" no valor exequível o montante ainda exigível, sem o adequado lançamento de ofício.

É que, prestando o contribuinte a informação acerca do débito, dispõe o Fisco do **prazo decadencial** para realizar o eventual lançamento suplementar, acaso existente algum saldo, prazo este de índole "decadencial", porquanto constitutivo da dívida. Findo este prazo, inaugura-se o lapso de prescrição para o ajuizamento do respectivo executivo fiscal, visando à cobrança do montante não declarado e objeto de lançamento suplementar. Sendo assim, apresentada a Declaração, pode o Fisco conferir os dados e lançar o resíduo tributário, se entender pertinente. O STJ entende que só após efetuar tal lançamento ou decorrer o prazo para tanto é que se iniciará o prazo prescricional.

Ressalte-se que, quanto ao **montante declarado**, ultrapassado o prazo de 5 anos da data da declaração, sem qualquer lançamento de ofício, haverá a aquiescência tácita do Fisco com relação a esse montante declarado. A Declaração, aqui, constitui o crédito, prescindindo-se de ato de lançamento.

> **Caso Prático (I):** o contribuinte, devendo declarar **100**, declara, sem fidelidade, a quantia inferior de **80**, recolhendo, integralmente, este valor (**80**). Neste caso, o crédito tributário estará definitivamente extinto, com relação ao montante declarado e pago (**80**), restando a possibilidade de constituir o crédito tributário por meio de lançamento suplementar, quanto ao saldo (**20**). Aqui, então, para o STJ, só há de se falar em decadência, uma vez que o valor declarado não corresponde exatamente ao montante que deveria sê-lo, subsistindo a decadência para o lançamento suplementar do resíduo (**20**).
>
> **Caso Prático (II):** o contribuinte, devendo declarar **100**, declara, sem fidelidade, a quantia inferior de **80**, nada recolhendo, quanto a este valor. Neste caso, a Fazenda poderá, de imediato, inscrever o valor declarado (**80**) em dívida ativa, iniciando-se o prazo de prescrição, para a cobrança judicial deste montante. Quanto, ao saldo de **20**, o raciocínio é idêntico ao que foi acima exposto: resta a possibilidade de constituir o crédito tributário por meio de lançamento suplementar, quanto ao saldo (**20**). Aqui, então, para o STJ, fala-se em prescrição para a cobrança judicial do montante declarado (**80**) e em decadência para a quantia que deve ser objeto de lançamento suplementar do resíduo (**20**).

Note o resumo dos casos práticos:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA NOS LANÇAMENTOS POR HOMOLOGAÇÃO (Visão do STJ)			
DEVE DECLARAR	**DECLARA**	**PAGA**	**CORRE(M) O(S) PRAZO(S) DE...**
100	100	100	Nem decadência, nem prescrição (extinção do crédito tributário)
100	NÃO DECLARA	ZERO	Decadência
100	100	ZERO	Prescrição (100)
100	80	80	Decadência (20)

100	80	ZERO	Prescrição (80) e Decadência (20)

4.5 A prescrição e as causas de interrupção

O art. 174, parágrafo único, I a IV, do CTN prevê as situações em que o prazo de prescrição será interrompido, zerando-se a contagem do quinquênio, com a integral devolução do tempo ao interessado, sendo a causa interruptiva o dies a quo do novo prazo de prescrição (lustro renovado).

É evidente que tal reinício de contagem interessa ao sujeito ativo, pois indica a "retomada de fôlego" no processo de cobrança judicial do tributo exequível. Será possível observar, assim, que as hipóteses de interrupção decorrem, geralmente, de ato em que o sujeito ativo manifesta seu interesse em receber o crédito tributário, demonstrando não estar inerte e desidioso.

O art. 174, parágrafo único, do CTN foi alterado pela LC n. 118/2005, com modificação pontual no inciso I.

Antes de detalhar a indigitada alteração, há de observar, no artigo adiante reproduzido, que as três primeiras hipóteses de interrupção serão sempre judiciais, e a quarta hipótese poderá ser judicial ou extrajudicial (administrativa). Note:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (LC n. 118/2005);

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cespe/UnB, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas da União (TCU), em 04-03-2007: *"Uma das preocupações do administrador tributário deve ser a de não permitir que os créditos tributários sejam afetados pela prescrição. Para tanto, uma das formas de interromper o curso da prescrição é a obtenção de despacho judicial que ordene a citação em execução fiscal".*
>
> **Observação:** item semelhante, requerendo o teor do inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN, foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por várias instituições: **(I)** Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009; **(II)** Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Roraima (IV Concurso), em março de 2008: *"Um imposto cujo crédito foi constituído definitivamente em 11 de março de 2002 e cujo fato gerador ocorreu em 05 de janeiro de 1996 estará prescrito em 05 anos a contar da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, em 12 de março de 2007, se o despacho do juiz que ordena a citação não se der até tal data".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: *"Caso uma ação de cobrança de IPTU tenha sido ajuizada em 02-04-2008, o juiz tenha ordenado, em 15-04-2008, a citação do réu, e este tenha sido citado em 18-04-2008, nessa situação, o prazo de prescrição para interrupção irá até 18-04-2013".*

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Passemos à análise dos incisos:

A partir da data de entrada em vigor da LC n. 118/2005 – em 9 de junho de 2005 –, o despacho do juiz, ordenando a citação do devedor, previsto no **inciso I**, passou a ser considerado como o ato interruptivo da prescrição, e não mais a própria "citação pessoal do devedor".

A modificação, coibindo o transtorno provocado pelos corriqueiros "desaparecimentos" do sujeito passivo – no propósito de obstar a interrupção da prescrição nas ações de cobrança –, objetivou, sobretudo, harmonizar o Código Tributário Nacional com a Lei de Execuções Fiscais, que em seu art. 8º, § 2º, dispõe que "o despacho do juiz que ordenar a citação será causa interruptiva da prescrição".

É evidente que, com a alteração, conferiu-se maior proteção ao Fisco, pois a mera ordem assinada pelo juiz já produz o efeito interruptivo, independentemente do tempo que a citação demandará para se efetivar. Assim, quanto antes ocorrer a interrupção do prazo prescricional, melhor para a Fazenda e, consequentemente, pior para o sujeito passivo.

A crítica feita ao dispositivo alterado pauta-se na ideia de que o elemento deflagrador desta causa interruptiva não apresenta conexão com o comportamento do executado. Em outras palavras, não há nexo entre a decisão judicial interruptiva e a recalcitrância do executado no inadimplemento do débito. O Estado-credor interrompe a prescrição por exclusiva força da penada do Estado-Juiz, reforçando o crédito tributário a seu talante, em prol da Fazenda, em nítida quebra da isonomia e de razoabilidade.

Tirante o aspecto criticável, vale a pena observarmos o pontual exemplo (adaptado) trazido em prova de concurso público, sobre a interrupção de prescrição e reinício da contagem:

> **"Caso uma ação de cobrança de IPTU tenha sido ajuizada em 02-04-2008, o juiz tenha ordenado, em 15-04-2008, a citação do réu, e este tenha sido citado em 18-04-2008, nessa situação, o prazo de prescrição para interrupção irá até 15-04-2013".**

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais – Teresina/PI, em 18-05-2008.

Com efeito, em 15-04-2008 houve a interrupção de prescrição, reabrindo-se o quinquênio, que se esticará até 15-04-2013.

O **inciso II** menciona **protesto judicial**[42] (arts. 867 a 873 do CPC), traduzindo-se no procedimento especial e cautelar, requerido ao Juiz e ordenado por este, com a final notificação do devedor. À luz do crédito tributário, o protesto judicial somente se justifica na hipótese de a Fazenda estar impossibilitada de ajuizar a execução fiscal, diante da iminência do término do prazo prescricional.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006: *"São causas interruptivas do prazo prescricional da ação de cobrança do crédito tributário, dentre outras, o protesto judicial e o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em **(I)** prova realizada no 11º Concurso para o cargo de Procurador do Estado/GO, em 2005 e em **(II)** prova realizada pela Esaf,

para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 02-09-2007.

O **inciso III**, ao se referir a **"qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor"**, parece ter feito menção às interpelações, notificações ou intimações judiciais – atos que poderiam se traduzir na intenção do credor em receber o pagamento do tributo. A bem da verdade, este inciso, por ser genérico, alcança o protesto judicial já citado no inciso precedente. Procure memorizar que o comando em análise faz menção a **ato judicial**, e não a "ato extrajudicial".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006: *"São causas interruptivas do prazo prescricional da ação de cobrança do crédito tributário, dentre outras, o despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal e qualquer ato extrajudicial que constitua o devedor em mora".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada no XLV Concurso para o cargo de Promotor de Justiça/MG, em 08-05-2005.

O **inciso IV**, por derradeiro, anuncia "ato inequívoco que importe em reconhecimento do débito pelo devedor". Destaque-se que este inciso hospeda a única hipótese de interrupção do prazo prescricional que decorre de iniciativa do próprio devedor. Aliás, com igual exclusivismo, é a única situação de interrupção na órbita administrativa (ou extrajudicial). Ocorre nos seguintes casos: carta ou petição do devedor, declaração escrita, requerimento reconhecendo o débito e pedindo compensação ou, até mesmo, pedido de parcelamento do débito, entre outras situações. Exemplo: expede-se notificação de débito em março de 2001, havendo a constituição definitiva do crédito tributário, 30 dias após, isto é, em abril de 2001. Passam-se dois anos, em que a Fazenda Pública se manteve inerte, e o contribuinte protocoliza um pedido de parcelamento (abril de 2003). Entende-se que aqui se deu a interrupção da prescrição, pois se desprezam os dois anos corridos, para se dar um reinício do quinquênio. Assim, o termo ad quem da prescrição é protraído para abril de 2008.

De há muito, no STJ, entende-se que o parcelamento é causa interruptiva de prescrição. Com efeito, da rotina do extinto Tribunal Federal de Recursos, em 20-10-1987, emanou a **Súmula n. 248**: "O prazo da prescrição interrompido pela confissão e **parcelamento** da dívida fiscal recomeça a fluir no dia que o devedor deixa de cumprir o acordo celebrado".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Paraná, em 26-07-2009: *"A prescrição da ação de cobrança do crédito tributário considera-se interrompida, no caso do contribuinte reconhecer a dívida e aderir a parcelamento, no âmbito extrajudicial".*

O mesmo entendimento vem sendo dado pela jurisprudência ao caso de exclusão do contribuinte do **Programa de Recuperação Fiscal – Refis**. Na recente visão do STJ (REsp 1.144.963/SC, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., j. em 20-11-2012), a adesão ao Refis suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) e, ao mesmo tempo, interrompe a prescrição (art. 174, parágrafo único, IV, do CTN). Diante da rescisão do contribuinte, o prazo prescricional será reiniciado, mas o termo "a quo" será a

data da publicação do ato excludente, ou seja, a data da publicação da decisão final do processo administrativo que determinar a exclusão do devedor do referido regime de parcelamento (e não a mera data do "indeferimento da opção pelo Refis").

Urge mencionar que, segundo o STJ, interrompida a prescrição diante da pessoa jurídica, estendidos serão os efeitos do ato aos responsáveis tributários (sócios-gerentes), como efeito da solidariedade, constante do art. 125, III do CTN. A norma é salutar para coibir o exotismo e a ilogicidade da hipótese de se ter o débito prescrito para a pessoa jurídica e não se ter para pessoa do sócio responsável. Observe a didática ementa do julgado no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE. PESSOA JURÍDICA. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. SÓCIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DESPACHO CITATÓRIO. ART. 8º, IV E § 2º, DA LEI N. 6.830/80. ART. 219, § 4º, DO CPC. ARTS. 125, III, E 174, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. (...) 1. O acórdão a quo, rejeitando exceção de pré-executividade, asseverou que, face ao princípio de solidariedade passiva tributária entre a pessoa jurídica e seus sócios, a prescrição indeferida contra aquela projeta-se perante o sócio, mesmo que não tenha sido citado. (...) 5. Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174, do CTN, nele não incluídos os do artigo 40, da Lei n. 6.830/80. Há de ser sempre lembrado que o art. 174, do CTN, tem natureza de Lei Complementar. O art. 40, da Lei n. 6.830/80, nos termos em que admitido em nosso ordenamento jurídico, não tem prevalência. Sua aplicação há de sofrer os limites impostos pelo art. 174, do CTN. Repugnam aos princípios informadores do nosso sistema tributário a prescrição indefinida. Após o decurso de determinado tempo sem promoção da parte interessada, deve-se estabilizar o conflito, pela via da prescrição, impondo segurança jurídica aos litigantes. 6. A mera prolação do despacho que ordena a citação do executado não produz, por si só, o efeito de interromper a prescrição, impondo-se a interpretação sistemática do art. 8º, § 2º, da Lei n. 6.830/80, em combinação com o art. 219, § 4º, do CPC, e com o art. 174 e seu parágrafo único, do CTN. De acordo com o art. 125, III, do CTN, em combinação com o art. 8º, § 2º, da Lei n. 6830/80, a ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio, responsável tributário pelo débito fiscal. 7. Fenômeno integrativo de responsabilidade tributária que não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para a pessoa jurídica e prescrito para o sócio responsável. Ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica. 8. Ocorrência, no caso em exame, de peculiaridade. O recorrido era sócio-gerente da sociedade. A citação, para fins de formar a relação jurídica no executivo fiscal, foi feita em sua própria pessoa. Em tal situação, o sócio-gerente, em face da responsabilidade assumida pelos débitos fiscais da empresa, integra a relação jurídica e responde, no caso de insuficiência de bens da sociedade, pelo pagamento da dívida com os seus bens. 9. Situação diferente ocorre quando o sócio é chamado para responder pela dívida somente sete anos após a sua constituição definitiva. Na espécie, concentra-se, em uma só pessoa, a representação da sociedade e do sócio-gerente, pelo que não há que se reconhecer consolidada a prescrição em favor deste e inexistência prescricional contra aquela. 10. Recurso não provido. (REsp 633480/MG, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 29-06-2004) (Grifo nosso)

Por fim, o STJ andou bem ao afirmar que a consulta administrativa não é modo de interrupção de prescrição:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. CONSULTA. A consulta não é modo de interrupção da prescrição (CC, art. 172). Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no REsp 87.840/BA, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 08-06-1998)

Diferentemente das causas de interrupção, destacam-se as **causas de suspensão do prazo de prescrição**, cuja aplicação, conquanto cercada de inúmeras controvérsias, deve ser destacada nesta obra.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"A prescrição, em Direito Tributário, é,*

em regra geral, conceituada pela doutrina como produzindo entre outros efeitos o de, quando apurada, em face do decurso do tempo, determinar a perda do direito da Fazenda Pública de ajuizar ação de cobrança (ou, mais propriamente, de Execução Fiscal) relativamente a crédito tributário não pago. Considerando a conceituação acima e as inovações introduzidas pelo Código Civil e pelo Código de Processo Civil a respeito da prescrição, admite tanto causas suspensivas, como interruptivas".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"O despacho do juiz que ordenar a citação suspende a prescrição".*

De início, mencione-se que o prazo atingido pela suspensão não tem a contagem "zerada" – e reiniciada –, mas, apenas, continuada. Vale dizer que o prazo suspenso fica sem fluir durante o interregno de duração da causa suspensiva, voltando a fluir do ponto em que foi suspenso.

No CTN, encontramos um eloquente exemplo: as causas de **anulação** de moratória (art. 155, parágrafo único, CTN), cujas disposições são extensíveis, igualmente, aos institutos da isenção (art. 179, § 2º, CTN), da anistia (art. 182, parágrafo único, CTN) e da remissão (art. 172, parágrafo único, CTN), quando concedidos em caráter individual. A nosso sentir, são bons exemplos – se não forem os únicos – de causas de suspensão da prescrição para a cobrança de débitos tributários.

Como outro exemplo de suspensão de prescrição, ainda que passando ao largo da cobrança tributária, podemos citar o art. 2º, § 3º, da LEF, in verbis:

> Art. 2º. (...)
>
> § 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

O preceptivo dispõe acerca da suspensão da prescrição pelo ato de inscrição em dívida ativa por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo. Em razão da colidência estabelecida entre esta lei ordinária (LEF) e o CTN, como lei complementar, o artigo seria aplicável à cobrança de créditos não tributários.

Com relação ao atrelamento da temática da suspensão de prescrição às causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, devemos tomar certas cautelas principiológicas.

É que quando o Fisco, sendo provocado em reclamação administrativa protocolizada pelo contribuinte, demora muitos anos para se posicionar, sabe-se que a exigibilidade do crédito tributário mantém-se suspensa até a última decisão administrativa da qual não caiba mais recurso. Falar-se em "suspensão de prescrição" durante este interregno parece não ser a melhor "saída terminológica", pois o termo a quo do lustro prescricional dar-se-á com a decisão última mencionada, o que indica que a prescrição, em tese, não teria ainda começado a correr. Vale dizer, dessarte, que não se suspende o prazo que nem sequer se iniciou.

Observe a didática ementa colhida da jurisprudência do STJ, que deixa evidente este modo de entender:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. ARTIGO 174, DO CTN. **1.** A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão do crédito tributário, mas, sim, em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex officio. Consequentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional (RESP 485738/RO, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13-09-2004, e RESP 239106/SP, Relatora Ministra Nancy Andrighi, DJ de 24-04-2000) 2. Destarte, salvante os casos em que o crédito tributário origina-se de informações prestadas pelo próprio contribuinte (GIA e DCTF, por exemplo), a constituição do mesmo resta definitivamente concluída quando não pode mais o lançamento ser contestado na esfera administrativa. Conclusão esta que se coaduna com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário pela oposição de recurso administrativo (artigo 151, III, do CTN). 3. In casu, verifica-se que a Fazenda constituiu o crédito tributário em 26.06.86, tendo o contribuinte interposto recursos administrativos em 28-07-1986 e em 22.06.87, este último dirigido ao Conselho de Contribuintes. Da decisão final administrativa foi intimado em 30-11-1988, tendo sido a execução fiscal ajuizada em 05-08-1991 e efetivada a citação em 03-10-1991, o que demonstra a inocorrência da prescrição do crédito tributário sub judice, cujos fatos geradores operaram-se entre janeiro de 1984 e 31 de março de 1985. 6. Ora, "a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. Antes de haver ocorrido esse fato, não existe 'dies a quo' do prazo prescricional, pois, na fase entre a notificação do lançamento e a solução do processo administrativo, não ocorrem nem a prescrição nem a decadência (art. 151, III, do CTN)" (cf. RESP 32.843-SP, Min. Adhemar Maciel, in DJ de 26-10-1998). Na mesma senda foi o decidido no RESP n. 190.092-SP, relatado pelo subscritor deste, in DJ de 1º-07-2002). – Recurso especial não conhecido. (RESP 173284/SP, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 31-03-2003). 7. Recurso especial improvido. (REsp 649.684/SP, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. em 03-03-2005) (Grifos nossos)

Neste controvertido tema, é possível encontrar respeitáveis opiniões dissonantes, segundo as quais "pelo princípio da actio nata, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspende também o curso da prescrição da ação de execução fiscal"[43].

Por derradeiro, alguns comentários merecem ser trazidos a lume diante da problemática matéria da suspensão do curso da execução, quando não seja localizado o devedor ou não sejam encontrados bens suficientes para garantir o juízo (art. 40, § 4º, LEF).

Boa parte da doutrina tem entendido que se suspende o "processo de execução fiscal", e não a "prescrição". A questão é que, valendo-se da lógica, se suspenso está o processo, estancado está o curso da prescrição, mas esta situação, como se notou, deverá perdurar tão somente por um ano, após o que se iniciará a contagem do lustro.

Convém detalhar que, decorrido o prazo máximo de **1 (um) ano** da suspensão da execução, o juízo deve ordenar o **arquivamento** dos autos em cartório **(art. 40, § 2º, Lei n. 6.830/80)**, até o momento em que forem encontrados o devedor ou o patrimônio equivalente à dívida exequível, ocasião em que os autos serão desarquivados, dando-se prosseguimento normal à execução. Observe o dispositivo:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Roraima (IV Concurso), em março de 2008: *"Em processo de Execução Fiscal, caso não sejam encontrados bens penhoráveis, apesar de devidamente citado o devedor, o juiz deverá suspender o curso da execução, enquanto não forem localizados bens sobre os quais possa recair a penhora"*.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-04-2008: *"Caso a fazenda pública*

> *do Estado de Goiás ajuíze ação de execução fiscal contra certo contribuinte e não sejam localizados bens penhoráveis, o processo deve ser suspenso por um ano, findo o qual se iniciará o prazo da prescrição quinquenal intercorrente".*

> Art. 40 (...)
>
> § 2º. Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

É inarredável afirmar que o comando protrai a possibilidade de cobrança por tempo indefinido, criando-se um deletério cenário de insegurança jurídica. A doutrina andou bem em discorrer sobre a inconstitucionalidade do art. 40, § 3º, da Lei n. 6.830/80, que prevê a ideia de imprescritibilidade da ação de cobrança da dívida tributária.

> Art. 40. (...)
>
> § 3º. Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

Há de haver a compatibilidade do art. 40 da LEF com o art. 174 do CTN. A propósito, não se pode desconsiderar que, com o tempo, corroem-se as situações jurídicas: documentos se perdem, pessoas morrem, fatos se esvaem no esquecimento, patrimônios desaparecem. O direito não deve socorrer ao credor inerte.

A jurisprudência[44], no STF e no STJ, sempre tendeu a acolher a tese da prescrição intercorrente nos casos de arquivamento superior ao período quinquenal, sem que a Fazenda diligenciasse para prosseguir com a Execução Fiscal.

Curiosamente, passadas quase duas décadas de ratificação do entendimento, houve por bem o legislador em normatizar a regra. Observe o dispositivo inserido na LEF pela Lei n. 11.051/2004:

> Art. 40. (...)
>
> § 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Com o art. 6º da **Lei n. 11.051/2004** (que acrescentou o § 4º ao art. 40 da Lei n. 6.830/80), e o art. 3º da **Lei n. 11.280/2006** (que alterou o § 5º do art. 219 do CPC), foi possível demarcar uma data limítrofe para a suspensão das execuções fiscais, permitindo-se ao juiz das execuções, na busca da estabilização dos conflitos e da necessária segurança jurídica aos litigantes, pronunciar-se de ofício sobre a prescrição – a chamada prescrição intercorrente –, o que antes lhe era defeso, por se tratar de direito patrimonial, em razão do art. 219, § 5º do CPC, a seguir reproduzido:

> "Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato".

Ressalte-se que, quanto à **decadência, sempre se permitiu a declaração de sua ocorrência, de ofício, pelo magistrado, de modo incontroverso**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no 52º Concurso para o cargo de Juiz Substituto/GO, em 12-06-2006: *"A prescrição, atualmente, só pode ser decretada, de ofício, pelo juiz, ao contrário da decadência que precisa ser alegada por uma das partes".*

Desse modo, após o prazo prescricional de 5 anos (art. 174 do CTN), contados a partir

da decisão que ordenou o arquivamento do processo, poderá o juiz, ouvida a Fazenda Pública, decretar, **de ofício**, a extinção do processo com o julgamento do mérito, com base no art. 269, IV, do Código de Processo Civil.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PGE/GO (11º Concurso), para o cargo de Procurador do Estado, em 2005: *"Não obstante a notória discussão acerca da prescrição intercorrente em matéria tributária, ela ocorre uma vez que a Lei 6.830/80 – Lei de Execução Fiscal – permite o seu reconhecimento, de ofício, pelo magistrado, contudo exige que se ouça a Fazenda Pública".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"O magistrado pode decretar a prescrição de ofício, desde que ouça previamente a Fazenda Pública".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"Em sede de processo civil tributário, é possível afirmar que, na execução fiscal, a prescrição intercorrente pode ser decretada de ofício, desde que a Fazenda Pública seja previamente intimada, para opor algum fato impeditivo à sua ocorrência".*

Há, em verdade, uma condição imposta: a de ser ouvida a Fazenda Pública, que pode arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Posto isso, o processo de execução fiscal só deve permanecer inerte, após suspenso (um ano), pelo prazo de cinco anos.

Ressalte-se que a recente alteração, por se referir à norma de natureza processual, com peculiar aplicação imediata, deve atingir os processos em curso – não obstante a divergência ainda existente entre alguns Ministros do STJ –, bem como aos processos que a ela sucederem. Vale destacar, todavia, que tal entendimento já se encontra chancelado pela 1ª Turma do STJ. Além disso, cremos que tais processos em curso devam ser atingidos, desde que a execução fiscal tenha sido iniciada após o referido diploma (Lei n. 11.051, de 30-12-2004).

> EMENTA 1: A jurisprudência do STJ, no período anterior à Lei 11.051/2004, sempre foi no sentido de que a prescrição intercorrente em matéria tributária não podia ser decretada de ofício. 2 – O atual parágrafo 4º do art. 40 da LEF (Lei 6.830.80), acrescentado pela Lei 11.051, de 30.12.2004 (art. 6º), viabiliza a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe arguir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso. (...). (REsp 735.220/RS, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 03-05-2005)

Daí se afastar a tese de que a mencionada lei seria inconstitucional, por cuidar de matéria afeta à lei complementar (art. 146, III, "b", CF). Parece-nos que não é este o melhor modo de ver, pois a norma não tratou de prazo prescricional, alterando a sistemática de contagem ou o período quinquenal, por exemplo, mas se limitou a dispor sobre matéria de direito processual civil.

Nesse compasso, editou-se a **Súmula n. 314 do STJ**, que veio ao encontro da situação jurídica ora analisada. Veja seu teor: "Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual inicia-se o prazo de prescrição quinquenal intercorrente".

De fato, conforme os dizeres do Ministro Luiz Fux, no AgRgREsp 756.739/SP-2005,

"permitir à Fazenda manter latente relação processual inócua, sem citação e com prescrição intercorrente evidente, é conspirar contra os princípios gerais de direito, segundo os quais as obrigações nasceram para serem extintas e o processo deve representar um instrumento de realização da justiça".

Evidencia-se, assim, no contexto atual, a ideia de que a Fazenda Pública, **abandonando a execução fiscal, dará ensejo à prescrição intercorrente**, em razão da paralisação superior a um quinquênio legal. Nesse passo, a prescrição intercorrente pressupõe a inércia do exequente. É claro que havendo demora na citação, em virtude de motivos inerentes ao próprio mecanismo da Justiça, a entraves da própria máquina judiciária, ou mesmo, atraso em virtude de determinação judicial, não se justifica a arguição de prescrição, conforme o teor da **Súmula n. 106 do STJ:** "Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da Justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência".

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"A prescrição, em Direito Tributário, é, em regra geral, conceituada pela doutrina como produzindo entre outros efeitos o de, quando apurada, em face do decurso do tempo, determinar a perda do direito da Fazenda Pública de ajuizar ação de cobrança (ou, mais propriamente, de Execução Fiscal) relativamente a crédito tributário não pago. Considerando a conceituação acima e as inovações introduzidas pelo Código Civil e pelo Código de Processo Civil a respeito da prescrição, pode operar antes do ajuizamento da ação, como durante o seu curso".*

Se o credor não concorrer com culpa, não haverá prescrição intercorrente. Observe o julgado no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. IMPULSÃO PROCESSUAL. ALEGAÇÃO DE INÉRCIA DA PARTE CREDORA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA. PARALISAÇÃO DO PROCESSO NÃO IMPUTÁVEL AO CREDOR. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. I – Em sede de execução fiscal, o mero transcurso do tempo, por mais de cinco anos, não é causa suficiente para deflagrar a prescrição intercorrente, se para à paralisação do processo de execução não concorre o credor com culpa. Assim, se a estagnação do feito decorre da suspensão da execução determinada pelo próprio juiz em face do ajuizamento de anulatórias de débito fiscal a serem julgadas, em conjunto, com os embargos do devedor opostos, em razão da conexão havida entre elas, não é possível reconhecer a prescrição intercorrente, ainda que transcorrido o quinquênio legal. II – Recurso Especial provido. (STJ, REsp 242.838/PR, 2a T., rel. Min. Nancy Andrighi, j. 15-08-2000)

Da mesma forma, tem-se dito que o "sumiço" dos autos do cartório não ensejam, por si só, a prescrição intercorrente, pois o exequente não teria dado causa à paralisação dos autos. Veja a ementa:

> **EMENTA:** EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. RESTAURAÇÃO DE AUTOS. – Tendo os autos desaparecido em cartório, ao escrivão compete informar ao juízo, a fim de que sejam intimadas as partes, no sentido de providenciarem o que de direito. – Não ocorre a prescrição intercorrente quando a exequente não deu causa à paralisação dos autos. – Precedente. (REsp 31653/SP, 2a T., rel. Min. Américo Luz, j. 22-02-1995)

Não há dúvida que agora os Tribunais poderão dispor de critérios mais objetivos para amenizar o conhecido "caos" existente nos executivos fiscais. Exsurge, pois, aos juízos das execuções fiscais (federal, estadual, municipal ou distrital) a louvável possibilidade

de desafogar as prateleiras dos milhares de processos "mortos-vivos" que atulham o Poder Judiciário.

4.6 A prescrição e outros temas

Neste tópico, julgamos oportuno trazer a lume dois dispositivos do CTN, em homenagem a interdisciplinaridade entre os institutos jurídicos. São eles: **(1)** art. 125, III, CTN, quanto ao efeito da solidariedade e a prescrição e **(2)** art. 163, III, CTN, afeto à imputação de pagamento.

Passemos à análise:

> Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: (...)
> III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. (Grifo nosso)

Na solidariedade tributária, **havendo interrupção de prescrição, seus efeitos serão estendidos aos demais devedores solidários**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TJ/PR, para o cargo de Juiz de Direito, em 27-04-2006: *"Como efeito da solidariedade tributária, a interrupção da prescrição em favor de um dos coobrigados não afeta os demais".*

Como didático exemplo, citemos um item de prova de concurso público, que foi considerado "correto":

> **"Toni, Alberto e José são coproprietários de imóvel urbano e se encontram em débito quanto ao pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), cujo valor é de R$ 3.300,00. O crédito tributário já foi devidamente constituído pelo lançamento, mas a fazenda pública ainda não promoveu a competente execução fiscal. A interrupção da prescrição contra Toni prejudica Alberto e José".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007.

Passemos, agora, à análise do art. 163, III, do CTN:

> Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:
> (...)
> III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

O dispositivo quer sinalizar que devem ser priorizadas as dívidas mais antigas, ou seja, aquelas com prazos de prescrição menores. Exemplos:

1. Dívida ALFA: prescreve em junho de 2009.
2. Dívida BETA: prescreve em outubro de 2009.
3. Dívida GAMA: prescreve em agosto de 2009.

Na imputação de pagamento, **buscando-se organizar à luz da ordem crescente dos prazos de prescrição**, teremos:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto, em 18-11-2007: *"Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, observando, sucessivamente, na seguinte ordem: "(...) ordem crescente dos prazos de prescrição (...)".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado da União (AGU), em 1º-02-2009: *"Considere que Gustavo possua débitos vencidos relativos ao imposto sobre a renda correspondente aos períodos de 2003 e de 2005, que, juntos, totalizem R$ 9.000,00. Considere, ainda, que, intencionando regularizar sua situação perante o fisco, Gustavo efetue o pagamento de parte desse valor. Nessa situação hipotética, a autoridade tributária, ao receber o pagamento, deverá determinar a respectiva imputação, na ordem crescente dos prazos de prescrição".*

(1º) Dívida ALFA (prazo de prescrição vence em primeiro lugar);
(2º) Dívida GAMA (prazo de prescrição vence em segundo lugar);
(3º) Dívida BETA (prazo de prescrição vence em terceiro lugar).

1 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 348.

2 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 281.

3 V. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 464.

4 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo n. 62, nov. 2002, pp. 34-36 (p. 36).

5 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 143.

6 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 383.

7 Ver, nesse sentido: REsp 101. 407/SP-2000; REsp 183.603/SP-2001; e REsp 643.329/PR-2004.

8 V. NEVES, José Carlos de Souza Costa. Decadência e Prescrição. In: martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 193.

9 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 391.

10 DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pp. 193-194.

11 XAVIER, Alberto. Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN. RTFP n. 55/105, abr. 2004.

12 DINIZ, Gustavo Saad. Código Tributário Nacional, p. 500.

13 MELO, José Eduardo Soares. Curso de direito tributário, 6. ed., p. 325.

14 AMARO, Luciano. Lançamento por homologação e decadência. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (Resenha Tributária, Seção 1.3 – Imposto sobre a Renda – Comentário), pp. 343-344.

15 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, p. 283.

16 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 721. Ver, ademais, nesse sentido: AMARO, Luciano. Lançamento por homologação e decadência, p. 396.

17 V. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2002, p. 263.

18 Ver na CSRF: (I) Proc. 10980.010992/99-45, 1ª C., j. 15-10-2002, rel. Maria Goretti de Bulhões Carvalho e (II) Proc. 10680.004198/2001-31, 1ª C., rel. Maria Goretti de Bulhões Carvalho, j. 16-02-2004.

19 Há, nesse sentido, farta jurisprudência no STJ: RESP 58.918-5/RS-1995; RESP 58.9185/RJ-1995; RESP 58.918-5/RJ-1995; RESP 69308/SP-1995; RESP 132.329/SP-1999; RESP 189.421/SP-1999; RESP 169.248/SP-1999; RESP 260.740/RJ-2000; RESP 178.526/SP2001; RESP 169.246/SP-2002; RESP 186.546/PR-2002; RESP 174.672/SP-2002; RESP 507.589/PR-2003; RESP 463.521/PR-2003.

20 Ver, à guisa de aprofundamento: ERESP 132.329/SP, 1ª Seção (junho de 1999); ERESP 507.589/PR, 1ª Seção (setembro de 2003); ERESP 58.918-5/RJ, 1ª Seção (junho de 1995); ERESP 58.918-5/RJ, 1ª Seção (junho de 1995); ERESP 463.521/PR, 1ª Seção (maio de 2003); ERESP 189.421/SP (março de 1999); ERESP 169.246/SP (março de 2002); ERESP 186.546/PR (março de 2002); ERESP 58.918-5/RS; ERESP 178.526/SP; ERESP 169.248/SP; ERESP 174.672/SP (março de 2002); ERESP 260.740/RJ (outubro de 2000).

21 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário, p. 190.

22 Ibidem, p. 191.

23 PAULSEN, Leandro. Direito tributário, p. 964.

24 XAVIER, Alberto. Do Lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, pp. 92-94.

25 Vale a pena pesquisar os seguintes julgados, que demonstram a mudança de posição do STJ: em 2005 (RESP 638.962/PR; RESP 276.142/SP; e RESP 572.603/PR) e em 2006 (AgRg nos ERESP 216.758/SP).

26 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 388.

27 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 407.

28 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 721.

29 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 465.

30 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., pp. 388-389.

31 COSTA, Alcides Jorge. Da extinção das obrigações tributárias. Tese de Titularidade, apresentada na FADUSP, São Paulo, FADUSP, 1991, p. 251.

32 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 408 (n. 28).

33 Ver (I) SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário, pp. 168-169; (II) COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., pp. 720-721; (III) CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e prática do direito processual tributário, 2. ed., p. 77; (IV) MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 18. ed., p. 167.

34 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 408.

35 DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional, p. 649.

36 V. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário, pp. 89-92.

37 V. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário, pp. 95-96.

38 Súmula n. 108 do TFR (1982): “A Constituição do crédito previdenciário esta sujeita ao prazo de decadência de cinco anos”.

39 Sobre o tema da constituição do crédito a partir da entrega da Declaração, ler o emblemático voto do Ministro Relator José Delgado, no AgRgAI 764.859/PR-2006. Ademais, consulte, ainda, no STJ: REsp 433.693/PR-2005; REsp 192.509/RS-2005; REsp 551.015/AL-2004; REsp 297.885/SC-2001; REsp 671.509/RS-2005; REsp 624.907/PR-2005; REsp 389.089/RS-2002; REsp 437.363/SP-2004; AGA 512.823/MG-2003; REsp 445.561/SC-2003; REsp 281.867/2003.

40 A expressão é de José Juán Ferreiro Lapatza, in “La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales econômico-administrativos”, Civitas-REDF 37/81 e ss., apud HORVATH, Estevão, Lançamento Tributário e “Autolançamento”, São Paulo: Dialética, 1997, p. 71.

41 COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 272.

42 Ver, no STJ, dois julgados sobre protesto judicial: REsp 46.087-5/DF, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 15-06-1994 e REsp 82.553/DF, 1ª T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 29-04-1996.

43 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional – anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007, pp. 293-294.

44 O STF, em dois importantes julgados, ainda na década de 1980, já se posicionava desse modo (ver RE 99.867-5/SP-1984 e RE 106.217/SP-1986). O STJ, da mesma forma, veio a acompanhar o Pretório Excelso (ver REsp 6.783/RS-1990, REsp 1.942/PR-1990, EDREsp 35.540-96/SP-1998 e, mais recentemente, REsp 255.118/RS-2000, REsp 188.963/SP-2002 e REsp 708.234/MG-2005).

25

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Após a constituição do crédito tributário pelo lançamento, consequentemente torna-se líquida, certa e exigível a obrigação precedente, determinando que o sujeito passivo cumpra a obrigação, sob pena de a Administração Tributária utilizar os meios executivos para recebimento judicial do importe tributário correspondente.

No entanto, há situações em que se suspendem as medidas de cobrança intentáveis pelo Fisco. Esses casos estão previstos no art. 151 do CTN, compondo um rol exaustivo, uma vez que o **art. 141 do CTN** afirma que "o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias".

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de São José do Rio Preto/SP, em 25-05-2008: *"O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos no CTN, e não nos Códigos Tributários dos respectivos Estados da federação".*

Observe as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário no **art. 151 do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"A apresentação de recurso administrativo, o depósito do valor integral e a celebração de acordo de parcelamento são hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"Sobre o Mandado de Segurança, instrumento hábil para a defesa do contribuinte, é possível afirmar que a liminar nele concedida tem o mesmo efeito que o depósito integral, para suspender a exigibilidade do crédito".*

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;
III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança;
V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
VI – o parcelamento.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Para Kiyoshi Harada, "a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é sempre de natureza temporária. A suspensão não importa na desconstituição do crédito tributário, que continua intacto desde sua constituição definitiva pelo lançamento, notificado ao sujeito passivo[1].

Muito se tem discutido sobre a **suspensão da exigibilidade do crédito** e a **contemporaneidade do lançamento**.

É cediço que, embora suspenso o crédito tributário, a autoridade fiscal não fica impedida de realizar o lançamento, uma vez que a suspensão recai diretamente sobre a exigibilidade do crédito, impedindo apenas a propositura da execução fiscal.

O estimado professor Paulo de Barros Carvalho discorre que "por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, consequentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento tributário"[2].

Para os adeptos desse modo de ver, não há como imaginar a suspensão do crédito tributário despido da precedência da exigibilidade, sem antes ter havido o lançamento, pois este é conditio sine qua daquela. Ainda que subsista causa suspensiva, v.g., uma liminar deferida em mandado de segurança, há via aberta para a feitura do lançamento, uma vez que a suspensão só vai operar, de fato, após a data em que o crédito se tornar exigível.

Hugo de Brito Machado[3] mostra que "a 'exigibilidade' nasce quando já não cabe reclamação nem recurso contra o lançamento respectivo, quer porque transcorreu o prazo legalmente estipulado para tanto, quer porque tenha sido proferida decisão de última instância administrativa".

Nessa esteira, Ricardo Lobo Torres[4] preleciona que somente há suspensão de crédito já lançado e conclui que, mesmo presente uma forma de suspensão, a Fazenda Pública poderá efetuar o lançamento, tendo em vista que a suspensão só vai operar após a data em que o crédito se tornar exigível.

Por outro lado, há entendimento doutrinário dissonante[5], segundo o qual a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pode operar-se **antes** da constituição desse crédito ou **após** a sua constituição. Quando a suspensão da exigibilidade opera antes da constituição do crédito, tem-se uma "**antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário**"; de outra banda, quando a suspensão da exigibilidade se dá após a constituição do crédito, ocorrem os "**efeitos ulteriores da**

suspensa exigibilidade do crédito tributário constituído". Vamos detalhar:

> No primeiro caso, há uma "prévia" suspensão da exigibilidade, muitas vezes se dando no curso do procedimento de constituição, o que nos leva a inferir, neste caso, que desponta, verdadeiramente, um "impedimento" de exigibilidade, e não uma suspensão propriamente dita. Tenho intitulado o corriqueiro fenômeno de "antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário".
>
> Luciano Amaro[6] aduz, nesse sentido, que "(...) as causas de suspensão do crédito tributário (...) podem ser postas mesmo antes do lançamento e, portanto, não pressupõem a existência de 'crédito tributário' no sentido que lhe deu o Código".
>
> Tomemos o seguinte caso como exemplo: diante de uma lei tributária questionável, com publicação em abril de 2008 e incidência demarcada para 1º de janeiro de 2009, em abono ao princípio da anterioridade tributária, será possível ao particular provocar o Poder Judiciário e pleitear, a partir da vigência da lei, uma liminar em mandado de segurança, ou uma tutela antecipatória em ação ordinária. Sendo assim, obtendo o provimento liminar em juízo, terá conseguido, em verdade, uma "antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário", uma vez que o crédito ainda não foi constituído, conquanto se mostre inexorável a partir da incidência da norma, ou seja, em 1º de janeiro de 2009.
>
> Deixando o plano terminológico em direção ao campo pragmático, estamos que a suspensão da exigibilidade só poderá ocorrer quando o crédito se tornar "exigível", no caso, em 1º de janeiro de 2009, porque os efeitos antecipatórios da suspensão da exigibilidade de nada valerão antes da incidência concreta da norma da tributação. A própria certidão de débitos, antes da incidência da norma, deverá indicar a total inexistência do tributo, não passível de lançamento.
>
> No segundo caso, subsiste uma "ulterior" suspensão de exigibilidade, representando a forma clássica de suspensão, haja vista o crédito já estar constituído pelo lançamento. Para essa situação, oferto a designação de "efeitos ulteriores da suspensa exigibilidade do crédito tributário constituído".

De uma maneira ou de outra, a jurisprudência vem admitindo a realização do lançamento pela Administração ainda que exista uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Veja que o objetivo não é impedir a sua constituição, mas, sim, a própria execução fiscal, quanto à contagem da prescrição, enquanto sua exigibilidade encontrar-se suspensa.

Por outro lado, com a constituição do crédito tributário, evita-se a ocorrência da decadência, prevista no art. 156, V, do CTN, favorecendo os interesses fiscais, como será demonstrado nos parágrafos seguintes.

Nesse sentido, manifesta-se o STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. (...) MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE. (...) 3. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. 4. Embargos de divergência providos. (EREsp 572.603/PR, 1ª T., rel. Min. Castro Meira, j. 08-06-2005) (Grifo nosso)

Não é demasiado relembrar o art. 142 do CTN, que dispõe acerca do conceito de lançamento:

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse passo, ainda que subsista uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito

tributário, é possível se falar em lançamento, o que vem corroborado no art. 63 da Lei n. 9.430/96, que se refere à lavratura de auto de infração **sem multa de ofício**, com o intuito de obstaculizar a ocorrência da decadência:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM), em julho de 2007: *"A empresa Beta S.A. impetrou mandado de segurança para discussão de certo tributo federal, tendo obtido liminar para suspensão da exigibilidade do crédito respectivo, sem a necessidade de realização de depósito judicial. A segurança foi negada por decisão definitiva transitada em julgado. Dez dias após a publicação da decisão desfavorável, a Receita Federal lavrou auto de infração contra Beta S.A., por falta de recolhimento do tributo discutido, monetariamente corrigido, aplicando-lhe ainda multa pelo não recolhimento. O auto de infração procede em parte, porque a empresa teria o prazo de 30 (trinta) dias para recolher o tributo, sem a imposição da penalidade".*

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Grifos nossos)

Em termos práticos, "se, durante a vigência de uma liminar, o Fisco não efetuar o lançamento, ao cabo de cinco anos não poderá mais fazê-lo, ainda que a liminar seja cassada, e os pedidos do contribuinte (autor da ação) julgados improcedentes"[7].

A discussão é bastante fértil, chegando até mesmo a se falar na feitura de lançamento para prevenir a decadência, diante da possibilidade de o contribuinte, ainda que sucumbente, poder levantar os depósitos judiciais suspensivos da exigibilidade do crédito.

No próprio STJ, há divergência entre a 1ª e a 2ª Turmas. A 1ª Turma entende desnecessário o lançamento, não podendo o contribuinte perdedor levantar os depósitos realizados. Já para a 2ª Turma é necessário que ocorra o lançamento, sob pena de ocorrência da decadência.

Veja o julgado da 1ª Turma, em que o entendimento de Leandro Paulsen é mostrado no voto de lavra do Ministro José Delgado:

EMENTA: (...). NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VIA JUDICIAL ADEQUADA PELO VENCIDO. DEPÓSITO JUDICIAL. DESNECESSIDADE DA FORMAL CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. (...) 4. "No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito". (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 1.227) "5. Embargos de declaração parcialmente acolhidos, sem efeitos infringentes". (EDcl no REsp 736.918/RS, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 14-03-2006) (Grifo nosso)

Noutro sentido, veja o julgado da 2ª Turma:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. FORMA DE APURAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DL 2.450/88 E LEI 7.799/89. CTN, ART. 151, II. DEPÓSITO JUDICIAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. LEVANTAMENTO DOS VALORES DEPOSITADOS.

IMPOSSIBILIDADE ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA SENTENÇA. PRECEDENTES. O depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário impugnado, nos termos do art. 151, II, do CTN, mas não impede que a Fazenda proceda ao lançamento e, muito menos, que se abstenha de lavrar novas autuações sob o mesmo fundamento, paralisando apenas a execução do crédito controvertido. Transcorrido o prazo decadencial de cinco anos (art. 150, § 4º, do CTN), insuscetível de interrupção ou suspensão, e não efetuado o lançamento dos valores impugnados e depositados em juízo, há que se reconhecer a decadência do direito do fisco efetuar a constituição do crédito tributário. A jurisprudência deste Tribunal Superior firmou o entendimento no sentido de que o depósito para suspender a exigibilidade do crédito tributário só pode ser convertido em renda da União, ou devolvido ao contribuinte, após o trânsito em julgado da sentença. Recurso especial prejudicado ante a superveniente perda de objeto. (REsp 464.343/DF, 2ª T., rel. Min. Peçanha Martins, j. 02-02-2006)

É importante destacar, em tempo, que a suspensão da exigibilidade do crédito não implica a suspensão do cumprimento das **obrigações acessórias**, devendo, o sujeito passivo, cumpri-las independentemente da realização da obrigação principal, em consonância com o **parágrafo único do art. 151 do CTN**:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Abreu e Lima/PE, em 2008: *"O depósito do montante integral do crédito tributário; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a moratória e o parcelamento suspendem a exigibilidade do crédito tributário, ficando dispensado o contribuinte beneficiado, enquanto persistir a causa da suspensão, do cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso ou dela consequentes".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Tributário do Fisco Municipal da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"O parcelamento de crédito tributário dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso".*

Art. 151. (...)
Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

A esse propósito, Kiyoshi Harada[8] discorre que "em todas as hipóteses, a suspensão da exigibilidade diz respeito apenas à obrigação principal (pagamento de tributo ou penalidade pecuniária), não exonerando o sujeito passivo do cumprimento regular das obrigações acessórias (prestações positivas ou negativas estabelecidas no interesse da arrecadação e da fiscalização).

Ricardo Lobo Torres[9] adverte, em idêntica trilha, destacando o detalhe da incidência da multa de mora:

"A suspensão da exigibilidade do crédito, por outro lado, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes (art. 151, parágrafo único, do CTN), mas interrompe a incidência da multa de mora desde a concessão da medida judicial até 30 dias após a publicação da decisão que considerar devido o tributo (art. 63, § 2º, da Lei n. 9.430/96)".

Luciano Amaro[10] arremata afirmando que "a suspensão da exigibilidade do crédito

diz respeito, em regra, à obrigação principal, não dispensando, pois, o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas com aquela (art. 151, parágrafo único)”.

Frise-se, em tempo, que a nós se mostra defensável a ideia segundo a qual as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conquanto se refiram diretamente à obrigação principal, podem ser aplicadas a uma dada obrigação acessória. Parte da doutrina[11] tem esposado idêntico pensar. Exemplo: a obtenção de uma liminar em mandado de segurança com o fito de afastar a incidência de uma instrução normativa que impõe um arbitrário dever instrumental, sob a alegação de vício de legalidade (art. 5º, II, CF).

De outra sorte, questão que tem causado tormento na doutrina é saber se, com a presença de causa de suspensão da exigibilidade do crédito, também, igualmente fica **suspenso o curso do prazo prescricional**.

Não nos parece de todo rigoroso falar em “suspensão da prescrição”, uma vez que o CTN somente admite causas interruptivas, constante dos incisos I ao IV do parágrafo único do art. 174:

> Art. 174. (...)
>
> Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
>
> I – pela citação pessoal feita ao devedor;
>
> I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
>
> II – pelo protesto judicial;
>
> III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
>
> IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (Grifo nosso)

É possível, todavia, a defesa de um único caso de suspensão da prescrição, na pendência de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: na situação de anulação de moratória usufruída com dolo, consoante o disposto no art. 155, parágrafo único. Observe-o:

> Art. 155. (...)
>
> I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele; (...)
>
> Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; (...)

Para avançarmos em tão intrincado tema, sugere-se a leitura nos pontuais conceitos de Hugo de Brito Machado[12], que com rigor diferencia a “interrupção de prescrição” da “suspensão de prescrição”:

> “Interromper a prescrição significa apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso. Assim, constituído definitivamente um crédito tributário, daí começa o curso da prescrição. Se depois de algum tempo, antes de completar-se o quinquênio, ocorre uma das hipóteses de interrupção acima indicadas, o prazo já decorrido fica sem efeito, e a contagem dos cinco anos volta a ser iniciada. Suspender a prescrição é outra coisa. Significa paralisar o seu curso enquanto perdurar a causa da suspensão. O prazo já decorrido perdura, e uma vez desaparecida a causa da suspensão, o prazo continua em curso”. (Grifos nossos)

A título de exemplificação, quando o Fisco, sendo provocado em reclamação administrativa protocolizada pelo contribuinte, demora muitos anos para se posicionar,

sabe-se que a exigibilidade do crédito tributário mantém-se suspensa até a última decisão administrativa da qual não caiba mais recurso. Falar-se em "suspensão de prescrição" durante este interregno parece não ser a melhor "saída terminológica", pois o termo a quo do lustro prescricional dar-se-á com a decisão última mencionada, o que indica que a prescrição, em tese, não teria ainda começado a correr. Vale dizer, dessarte, que não se suspende o prazo que nem sequer se iniciou.

Observe a didática ementa colhida da jurisprudência do STJ, que deixa evidente este modo de entender:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. ARTIGO 174, DO CTN. 1. A exegese do STJ quanto ao artigo 174, caput, do Código Tributário Nacional, é no sentido de que, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se admite aduzir suspensão do crédito tributário, mas, sim, em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex officio. Consequentemente, somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional (RESP 485.738/RO, rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 13-09-2004, e RESP 239.106/SP, rel. Min. Nancy Andrighi, DJ de 24-04-2000). 2. Destarte, salvante os casos em que o crédito tributário origina-se de informações prestadas pelo próprio contribuinte (GIA e DCTF, por exemplo), a constituição do mesmo resta definitivamente concluída quando não pode mais o lançamento ser contestado na esfera administrativa. Conclusão esta que se coaduna com a suspensão de exigibilidade do crédito tributário pela oposição de recurso administrativo (artigo 151, III, do CTN). 3. In casu, verifica-se que a Fazenda constituiu o crédito tributário em 26-06-1986, tendo o contribuinte interposto recursos administrativos em 28-07-1986 e em 22-06-1987, este último dirigido ao Conselho de Contribuintes. Da decisão final administrativa foi intimado em 30-11-1988, tendo sido a execução fiscal ajuizada em 05-08-1991 e efetivada a citação em 03-10-1991, o que demonstra a inocorrência da prescrição do crédito tributário sub judice, cujos fatos geradores operaram-se entre janeiro de 1984 e 31 de março de 1985. (...) 6. Ora, "a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. Antes de haver ocorrido esse fato, não existe 'dies a quo' do prazo prescricional, pois, na fase entre a notificação do lançamento e a solução do processo administrativo, não ocorrem nem a prescrição nem a decadência (art. 151, III, do CTN)" (cf. RESP 32.843-SP, Min. Adhemar Maciel, in DJ de 26-10-1998). Na mesma senda foi o decidido no RESP n. 190.092-SP, relatado pelo subscritor deste, in DJ de 1º-07-2002). – Recurso especial não conhecido. (RESP 173.284/SP, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 31-03-2003). 7. Recurso especial improvido. (REsp 649.684/SP, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 03-03-2005) (Grifos nossos)

Neste controvertido tema, é possível encontrar respeitáveis opiniões dissonantes, segundo as quais "pelo princípio da actio nata, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário suspende também o curso da prescrição da ação de execução fiscal"[13].

Por fim, destacamos que as causas de suspensão do crédito – e as de extinção e exclusão, da mesma forma – dependem de lei, à luz da **reserva legal**, conforme se nota no dispositivo abaixo:

> Note o item considerado **INCORRETO** em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"Portaria do Secretário de Estado pode declarar suspensa a exigibilidade de determinado tributo regularmente constituído".*

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
>
> VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Passemos, agora, ao estudo das causas suspensivas previstas no CTN, iniciando-se

por um quadro mnemônico a seguir:

QUADRO SINÓTICO	
Causas de Suspensão do Crédito Tributário	
Art. 151, I ao VI, CTN	
Incisos	**Causa Suspensiva (Recurso Mnemônico)**
I	**MO...**ratória
II	**DE...**pósito do Montante Integral
III	**RE...**clamações e Recursos Administrativos
IV e V	**CO...**ncessão de Liminar em Mandado de Segurança e da Tutela Antecipada em outras Ações
VI	**PA...**rcelamento
"MODERECOPA"(palavra mnemônica)	

O **art. 151, I ao VI, do CTN** hospeda as seis causas suspensivas do crédito tributário. O presente dispositivo tem sido tão iterativamente solicitado em provas objetivas de concursos públicos que me forçou a burilar um recurso mnemônico, partindo das ideias iniciais de Cláudio Borba[14], no intuito de auxiliar a sua memorização. Daí surgiu o vocábulo "moderecopa", cujas sílabas levam o estudioso a se recordar das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

> Note o item considerado **CORRETO** em prova realizada no VIII Concurso Público para o cargo de Procu-rador do Estado/MS, em 16-11-2004: *"O Código Tributário Nacional estabelece que são formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: depósito do montante integral do crédito tributário, reclamações e recursos administrativos nos termos da lei específica, moratória e a concessão de medida liminar em mandado de segurança"*.

Vale lembrar que, em todos os casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o contribuinte faz jus à **certidão positiva de tributos com efeitos de negativa** (certidão de regularidade de situação fiscal), em consonância com o art. 206 do CTN, a ser estudado em momento ulterior nesta obra.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo do TCE/AC (Especialidade: Direito), em 26-04-2009: *"A suspensão da exigibilidade do crédito tributário é circunstância que justifica a entrega de certidão positiva com efeito de negativa, em favor do contribuinte e, nos termos do CTN, é resultado de concessão de medida liminar em mandado de segurança, requerida pelo contribuinte"*.

2 MORATÓRIA

A moratória está regulada de modo exaustivo nos arts. 152 a 155 do CTN – o que é demasiado curioso, em razão da ausência de disciplinamento neste Código, quanto às demais causas suspensivas. Essa é a razão pela qual nos ateremos ao assunto com certa cautela.

Conquanto o CTN não conceitue o instituto, é possível afirmar que a moratória é uma dilatação legal de pagamento de tributos, submetendo-se, portanto, ao princípio da

estrita legalidade (art. 97, VI, CTN). Com efeito, a moratória consiste num acordo entre credor e devedor, regido pelo indigitado postulado[15]. Nessa medida, "não implica contestação do direito do credor; pode ela originar-se de 'dificuldade de pagamento' (...) ou mesmo de uma momentânea impossibilidade de cumprimento da obrigação"[16].

Para Kiyoshi Harada[17], "a moratória outra coisa não é senão a dilação do prazo de pagamento de tributo com base na lei".

Paulo de Barros Carvalho, em idêntica trilha, preleciona que a "moratória é a dilação do intervalo de tempo, estipulado para o implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada"[18].

Ricardo Lobo Torres faz coro, ao afirmar que "a moratória é o alargamento dos prazos para o cumprimento da obrigação tributária"[19].

No plano histórico, sabe-se que a efetiva aplicação da moratória se deu antes da LC n. 104/2001 – instrumento normativo que introduziu o parcelamento no CTN (inciso VI do art. 151) –, quando se via nela a forma mais comum de parcelamento. Diz-se, assim, que moratória, na prática, foi o parcelamento "de ontem", ou seja, aquele anterior à LC n. 104/2001. Depois desta, passou-se a ter dois institutos distintos no CTN: a moratória e o parcelamento.

A moratória deve ser concedida por lei ordinária, permitindo-se ao sujeito passivo que pague o tributo em cota única (ou parcelada), porém, de modo prorrogado. Todavia, diga-se que não se exige para a concessão do favor ora em estudo a "lei específica", prevista no art. 150, § 6º, da CF, em cujo rol constam dispensas, como subsídios, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia e remissão. O interessante é que o parcelamento, a ser estudado adiante, exige **lei específica**, nos termos do art. 155-A, CTN, embora não mencionado no rol constitucional supracitado.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: *"O parcelamento suspende o crédito tributário, mas não pode ser concedido por lei específica do estado da Federação".*

Passemos à análise dos dispositivos de moratória, um a um:

> Art. 152. A moratória somente pode ser concedida:
>
> I – em caráter geral:
>
> a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
>
> b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;
>
> II – em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior. (Grifos nossos)

O art. 152, em epígrafe, classifica a moratória em caráter individual e em caráter geral. Observe as diferenças:

a) Moratória em caráter individual (art. 152, II): intitulada de "moratória específica", é aquela que, concedida por lei emanada pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo, beneficia as pessoas que preencherem determinados requisitos, cujo direito ao favor será reconhecido por despacho da autoridade administrativa (desde que a moratória seja autorizada por lei).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"A moratória não poderá ser concedida em razão de condições específicas a serem demonstradas pelo contribuinte, por violar o princípio constitucional da isonomia ou igualdade, que prevê que todos devem receber o mesmo tratamento tributário"*.

Para Ricardo Lobo Torres[20], "a moratória pode ser concedida em caráter geral ou individual. (...) A individual, deferida por lei a todos quantos se encontrem na mesma situação, é efetivada individualmente por despacho da autoridade administrativa, desde que comprovado que o beneficiário satisfaz os requisitos legais".

b) Moratória em caráter geral (art. 152, I): é aquela que, concedida por lei emanada pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo, protege a generalidade dos sujeitos passivos, sem necessidade de despacho da autoridade administrativa. Desse modo, "beneficia determinados grupos de contribuintes e independe de reconhecimento"[21]. **Entre as moratórias em caráter geral, temos dois tipos**:

> Note o item considerado **CORRETO** em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual/AC, em 07-05-2006: *"Diante de algumas situações especiais, pode ocorrer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário de certo tributo. Não há previsão legal para tal suspensão caso a União decrete a moratória específica para todas as obrigações tributárias do contribuintes perante todos os Estados e o Distrito Federal"*.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 07-06-2008: *"Se, por meio de lei, a União estabelecer, cumprindo determinadas condições legais, moratória a ser concedida em caráter individual, esta poderá ser concedida simultaneamente a estados e municípios"*.

b.1) Moratória autonômica ou autônoma (art. 152, I, "a"): aquela concedida pelo ente detentor da competência tributária respectiva. É a **regra**.

Exemplos: moratória de IPTU concedida por Município; moratória de IPVA concedida pelo Estado de Minas Gerais ou, mesmo, pelo Distrito Federal; moratória do ITCMD concedida pela União em Território brasileiro (fictício); moratória do ITBI concedida pela União em Território brasileiro (fictício), não dividido em municípios.

Observação: para a compreensão adequada desses últimos exemplos, ligados a territórios (fictícios), recomenda-se a leitura do art. 147 da Carta Magna, que aqui reputamos conveniente reproduzir:

> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

b.2) Moratória Heterônoma (art. 152, I, "b"): aquela concedida pela União quanto a tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Trata-se de possibilidade excepcional e inédita na tributarística doméstica. Ademais, tal moratória é condicional, uma vez que a União deve conceder, simultaneamente, moratória dos próprios tributos federais e de suas obrigações de direito privado. Tal exigência – é óbvio – torna o instituto, já demasiado retórico, quase improvável. É fácil perceber, dessarte,

que a União não se mostrará estimulada a conceder moratória de tributos de outra entidade impositora se, para tanto, tiver que conceder idêntico favor com relação a seus tributos e obrigações. Seu caráter inoperante e esdrúxulo torna-a como inequívoca **exceção**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"O CTN dá à União o poder de outorgar moratória, em caráter geral, em relação aos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando, simultaneamente, a conceder, quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por várias instituições. Note-as: **(I)** Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 05-11-2006; **(II)** Vunesp, para o cargo de Procurador Judicial de Louveira/SP, em 02-09-2007.

A doutrina tem demonstrado controvérsia sobre o tema.

Hugo de Brito Machado[22] entende que não há inconstitucionalidade na moratória heterônoma, uma vez que a União só poderá impor esta restrição para todos os Estados, Municípios e Distrito Federal, afastando-se a discriminação contra estes e qualquer intervenção federal autônoma e infundada.

Por outro lado, José Eduardo Soares de Melo[23] anuncia ser "criticável, todavia, a exclusiva faculdade cometida à União (art. 152, I, b do CTN) por não possuir competência para se intrometer no âmbito tributário das demais pessoas de Direito Público".

A nosso ver, a moratória concedida pela União quanto a tributo de competência alheia põe em risco a autonomia dos entes menores, em detrimento do pacto federativo, o que reveste o dispositivo de inconstitucionalidade.

Sobre federalismo, discorre acertadamente o culto professor baiano Dirley da Cunha Júnior, sinalizando que "o Estado Federal é aquele que possui mais de um governo, vale dizer, aquele que se compõe de mais de uma organização política, todas elas politicamente autônomas em consonância com a própria Constituição. Em razão disso, no Estado Federal a autonomia dos governos locais (Estados-membros, Distrito Federal e, no Brasil, Municípios) está a salvo das incursões do governo central (União), tendo em vista que a autonomia dos entes federados ou federativos está assegurada pela própria Magna Carta"[24].

Embora assim entendamos, filiando ao modo de ver de José Eduardo Soares de Melo, que destaca a inconstitucionalidade do dispositivo da moratória heterônoma, é necessário destacar que não há notícias de que a União tenha usado esta medida, devendo-se, em provas objetivas de concursos públicos, presumir a constitucionalidade do preceptivo.

Ad argumentandum, não perca de vista que o legislador constituinte veda, como regra, as isenções heterônomas (art. 151, III, CF).

Observe alguns exemplos de moratórias heterônomas: moratória de IPTU pela União, para certo município, desde que cumpridas as condições previstas no dispositivo; moratória de IPTU pela União, para certo município localizado em Território (fictício),

desde que cumpridas as condições previstas no dispositivo (este é o único caso de moratória heterônoma nos territórios, uma vez que a União possui competência cumulativa para impostos federais, estaduais e municipais, ressalvado o caso, quanto a estes, de território dividido em município).

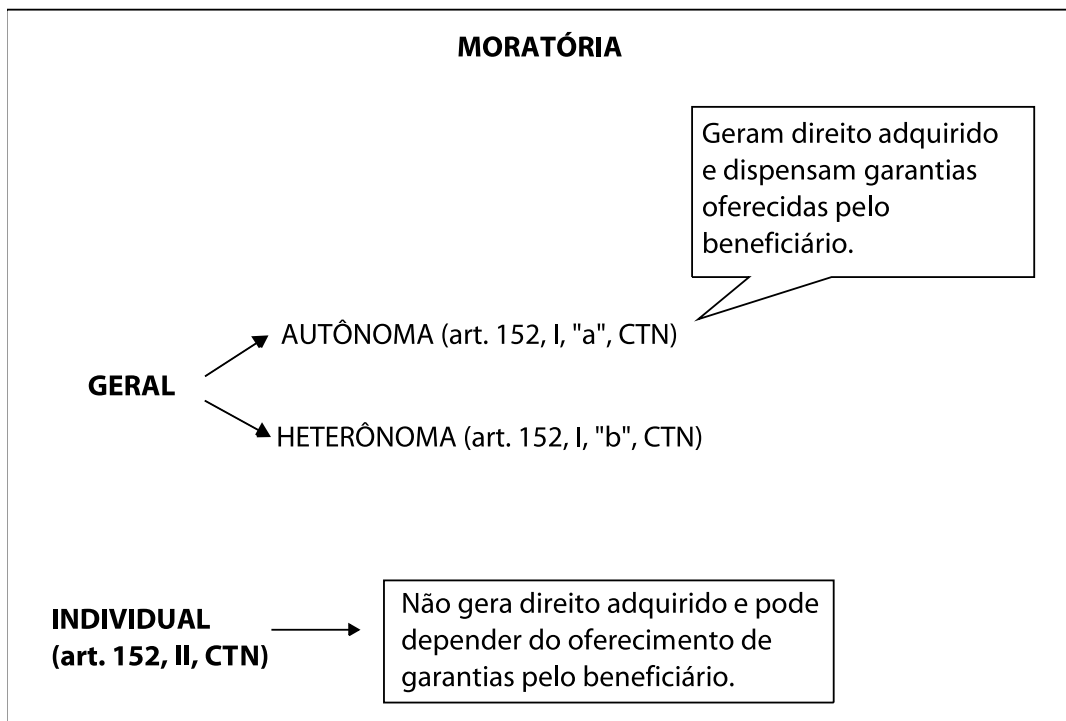
Passemos, agora, ao parágrafo único do art. 152 do CTN:

> Art. 152. (...)
> Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

O preceptivo em epígrafe indica a possibilidade de se conceder moratória de modo total (para toda a base territorial da entidade impositora) ou parcial (para parte do território, v.g., uma moratória "circunscrita" à **determinada região atingida por calamidade**).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado de Alagoas (1ª Classe), em 24-01-2009: *"O comércio de Santa Catarina, em virtude das enchentes e dos consequentes desastres ocorridos na região, está requerendo ao estado que prorrogue o prazo para pagamento do ICMS já vencido, parcelando o valor em determinado período sem cobrança de juros de mora. Nessa situação, o atendimento do pleito caracterizará o instituto da moratória, pois haverá a dilatação de prazo para o pagamento do tributo devido".*

Para Ricardo Lobo Torres [25], "justifica-se nos casos de calamidade pública, enchentes e catástrofes que dificultem aos contribuintes o pagamento dos tributos. Também encontra justificativa nas conjunturas desfavoráveis a certos ramos de atividade. Segue-se daí que pode se circunscrever a determinada região do território da entidade tributante, onde tenham sido mais graves os reflexos da crise provocada pela calamidade ou pela conjuntura econômica".

Observe o quadro resumidor do art. 152 do CTN:

Vamos analisar, neste momento, o art. 153 do CTN:

> Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:
> I – o prazo de duração do favor;
> II – as condições da concessão do favor em caráter individual;
> III – sendo caso:
> a) os tributos a que se aplica;
> b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;
> c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

Como se nota, para a concessão da moratória, quer em caráter geral, quer em caráter individual, deve-se cumprir os **requisitos obrigatórios**, previstos nos dois primeiros incisos do art. 153 do CTN, ou seja, devem ser revelados o prazo e as condições da moratória.

Com efeito, "se a moratória consiste em dilação do prazo para pagamento do tributo seria inadmissível que se pudesse concedê-la sem especificar-se seu prazo de duração"[26].

Evidenciam-se, ademais, os **requisitos facultativos**, constantes do inciso III do art. 153, adstritos à indicação dos tributos a que se refere a moratória, ao número de prestações e vencimentos e a garantias a serem oferecidas.

Passemos, assim, à análise do art. 154 do CTN:

> Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.
> Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

A moratória, conforme o art. 154 acima reproduzido, aplica-se a créditos já definitivamente constituídos ou, pelo menos, cujo lançamento já tenha sido iniciado.

O dispositivo, curiosamente, admite uma ressalva, se houver lei que discipline de modo contrário. Isso quer dizer que a moratória pode abranger créditos não definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder. Tal situação "transitória", caminhante para a definitividade do crédito, designa o contexto dos tributos lançados por homologação. Daí se afirmar que a moratória poderá alcançar os tributos de lançamento direto (ou de ofício), os de lançamento misto (ou por declaração) e, finalmente – com tratamento na ressalva deste preceptivo –, os de lançamento por homologação (ou autolançamento).

À guisa de recapitulação, o tributo lançado por homologação (art. 150, caput, CTN) é aquele em que "a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa". Nessa medida, diz-se que o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento (art. 150, § 1º). Partindo-se da ideia de que o crédito tributário estará definitivamente constituído com o procedimento homologatório tácito ou expresso, a aplicação do instituto da moratória, de plano, dependerá de lei dispondo de modo contrário.

Por outro lado, o STJ tem considerado que a entrega de Declaração pelo contribuinte (DCTF), com valores corretamente declarados, já se configura com exigibilidade bastante para a imediata inscrição em Dívida Ativa e consequente propositura de execução fiscal, prescindindo-se de lançamento formal. Neste caso, a aplicabilidade da moratória já se torna imediata, não havendo necessidade de lei dispondo de modo contrário, no tocante à sua aplicabilidade.

Passemos, neste momento, ao art. 155 do CTN:

> Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que **o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor**, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"A moratória, quando concedida em caráter individual, mediante despacho da autoridade administrativa competente, desde que autorizada por lei, só pode ser revogada quando o sujeito passivo não tem ou deixa de preencher os requisitos legais para sua concessão".*

> I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;
>
> II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.
>
> Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito. (Grifo nosso)

Tal dispositivo menciona a possibilidade de **anulação da moratória individual** – favor que não gera direito adquirido[27] –, não obstante a criticável terminologia do CTN, que utilizou o termo "revogação", além da falha de concordância nominal, quando se menciona que "a concessão da moratória em caráter individual (...) será 'revogado' de

ofício", no lugar de "revogada". Como é sabido, "revoga-se" ato discricionário, e a moratória é um favor legal, passível, portanto, de anulação.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL), em março de 2008: *"A revogação da moratória em caráter geral só pode ser feita através de lei, hipótese em que será cobrado o crédito acrescido de juros de mora e de penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele".*

A análise dos dois incisos do dispositivo indica que o prazo prescricional ficará suspenso – caso o sujeito passivo aja com dolo, submetendo-se, portanto, ao pagamento de tributo, acrescido de juros e multa de ofício[28] –, ou não se suspenderá, se o sujeito passivo não tiver agido com fraude, impondo-se a exigência de **tributo e juros**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas do Tribunal de Contas do Estado de Roraima (TCE/RR), em abril de 2008: *"Determinado Estado-membro concede, por meio de lei específica, moratória para os proprietários de um único veículo automotor popular e bicombustível, que tenham renda mensal de até três salários mínimos. Segundo a lei, preenchidos os requisitos, o vencimento do IPVA/2008 será em 30 de julho de 2008. Trata-se de moratória de caráter específico, que depende de comprovação do contribuinte e despacho de autoridade administrativa competente para ser concedida. Se o contribuinte que recebeu a moratória deixar de preencher os requisitos legais perderá o direito à moratória e terá que pagar o tributo acrescido de juros de mora".*

Veja que "o Código Tributário Nacional só exclui do cômputo do prazo prescricional o período decorrido desde a concessão da moratória quando esta tiver sido obtida com dolo, fraude ou simulação"[29].

Para Ricardo Lobo Torres[30], "será revogada se vier a se comprovar a inexistência dos requisitos de legitimação ao favor (as condições estabelecidas em lei) ou o descumprimento dos requisitos para a sua fruição, como acontece com a falta de pagamento das prestações do parcelamento. Revogada a moratória, cobra-se o crédito tributário acrescido de juros de mora e com a imposição de penalidade, nos casos de dolo ou simulação do beneficiário ou de terceiro em benefício daquele".

Frise-se que as disposições do art. 155 aplicam-se, igualmente, aos institutos da isenção (art. 179, § 2º, CTN), da anistia (art. 182, parágrafo único, CTN) e da remissão (art. 172, parágrafo único, CTN).

Por fim, urge relembrar que a LC n. 104/2001 procedeu a uma importante modificação no art. 198, § 3º, III, CTN, afeta à moratória e ao parcelamento, segundo a qual não será vedada a divulgação de informações relativas a esses institutos jurídicos. Com efeito, trata-se de liberalidade conferida pelo legislador à Fazenda, traduzindo-se em prática vexatória e irrazoável do Fisco ou, até mesmo, modalidade de sanção política ou cobrança indireta de tributo.

3 DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL

O depósito é "um ato voluntário do sujeito passivo da relação tributária que pretenda suspender a exigibilidade do crédito tributário e, por isso mesmo, não depende de

autorização do juiz, nem de qualquer outra autoridade"[31]. Mostra-se como "garantia que se dá ao suposto credor da obrigação tributária, num procedimento administrativo ou em ação judicial"[32].

O depósito é **modalidade suspensiva da exigibilidade do crédito tributário** bastante comum na via judicial, não sendo tão rotineiro, no entanto, na via administrativa.

> Note o item considerado **CORRETO** em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"O depósito em montante integral do valor devido suspende a exigibilidade do crédito tributário".*
>
> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009: *"A conversão do depósito em renda não é causa de suspensão do crédito tributário. Por outro lado, o depósito do montante integral do crédito mostra-se como causa suspensiva".*

De fato, na órbita administrativa, o contribuinte poderá impugnar o crédito e suspender a exigibilidade com a instauração do processo administrativo fiscal, que se dá a partir da apresentação de defesa ou recurso administrativo, em consonância com o inciso III do art. 151 do CTN. É fácil perceber que o depósito na órbita administrativa é solução pouco atraente, em comparação com outras possibilidades, igualmente suspensivas do crédito e menos onerosas ao contribuinte.

Entretanto, em 1997, com a publicação da Medida Provisória n. 1.621-30/97, estipulou-se a necessidade de depositar 30%, no mínimo, do montante atualizado da dívida, como condição à protocolização do recurso à segunda instância administrativa federal. Era o depósito recursal que, embrionariamente, surgia no processo administrativo tributário, com forte vocação a perdurar na realidade jurídico-tributária.

Tirante o caso do depósito recursal, a ser estudado no próximo tópico, o depósito do montante integral, correspondendo à soma do **tributo**, **juros** e **multas**, é um direito do contribuinte, que dele se vale visando suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Quanto à integralidade do depósito, frise-se que montante legítimo **não é aquele tido como correto pelo contribuinte depositante, mas o que contempla o importe desejado pelo Fisco**. Apenas este será tido como "integral". A propósito, deve ser veiculado em dinheiro. Portanto, o depósito realmente suspensivo do crédito será integral e em dinheiro. Nesse sentido, é a **Súmula n. 112 do STJ**, segundo a qual "o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito se for integral e em dinheiro".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Moura Melo Concursos (Santo André/SP), para o cargo de Procurador da Prefeitura Municipal da Estância Turística de Ribeirão Pires/SP, em 2009: *"No caso de um contribuinte de IPTU sofrer lançamento de um valor venal superior ao valor de mercado, a medida cabível para suspender a exigibilidade do crédito e livrar-se da exigência é: promover ação de anulação do lançamento tributário, com depósito do valor que entende ser devido".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/SC, para o cargo de Juiz de

Direito Substituto de Santa Catarina, em agosto de 2007: *"O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro (Súmula 112, do STJ) e somente poderá ser levantado, ou convertido em renda, após o trânsito em julgado da sentença (Súmula 18, do TRF da 4ª Região)"*.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funrio, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Coronel Fabriciano/MG, em 2008: *"Com relação ao crédito tributário, suspendem a exigibilidade do crédito tributário a moratória e o depósito do seu montante, ainda que parcial"*.

É importante ressaltar que a opção pelo depósito pode se dar, até mesmo, nos casos em que já se tenha havido a suspensão do crédito tributário por outro meio – v.g., em **provimentos liminares (liminar ou tutela)**, em ações judiciais – conforme as possibilidades legais previstas no art. 151 do CTN. O intuito, neste caso, será o de obstar a fluência dos juros de mora, caso o crédito volte a ser exigível.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 05-11-2006: *"Para que o depósito, integral e em dinheiro, tenha o poder de suspender a exigibilidade do crédito tributário, ele deve estar acompanhado de liminar nos autos de mandado de segurança ou de liminar/tutela antecipada em outras espécies de ação judicial"*.

Ao término da demanda, sobressaindo o depositante como vitorioso, será feito o levantamento do depósito, ainda que remanesçam outros débitos tributários a ele imputáveis. Esta afirmação possui respaldo jurisprudencial no STJ:

> **EMENTA:** O depósito inibitório de ação fiscal (CTN, art. 151) deve ser devolvido ao contribuinte em caso de este ser vitorioso na ação a ele relativa. Não é lícito ao Fisco apropriar-se de tal depósito a pretexto de que existem outras dívidas do contribuinte, oriundas de outros tributos. Semelhante apropriação atenta contra a coisa julgada. (CPC, arts. 467 e 468) (REsp 297.115/SP, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 03-04-2001) (Grifo nosso)

Os depósitos judiciais vencem, em favor da parte vitoriosa a correção monetária e os juros referentes às contas correntes com rendimentos, como costuma ocorrer com os valores custodiados judicialmente. Não se trata, pois, de "juros de mora" (ou "juros moratórios"), uma vez que a "mora" não prospera (não existe inadimplência), haja vista o depósito integral realizado elidir a aplicação de (I) juros pela demora do pagamento, bem como a imposição de (II) penalidades diante do inadimplemento obrigacional. Aliás, já em 1997, lapidou-se a **Súmula 179 do STJ**, em cujo texto assim se disciplinou: "O estabelecimento de crédito que recebe dinheiro, em depósito judicial, responde pelo pagamento da correção monetária relativa aos valores recolhidos". A propósito, a retórica jurisprudencial mais recente, no STJ, vem abalizando a tese, conforme se nota no REsp 1.122.017/PR, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 03-12-2009.

De outra banda, vencido o contribuinte, haverá a conversão do depósito em renda, destinado definitivamente aos cofres públicos, com a decorrencial extinção do crédito tributário (art. 156, VI, CTN).

A propósito, uma instigante questão exsurge: na hipótese de extinção do processo sem resolução do mérito, cabe conversão em renda do depósito ou o levantamento dele pelo próprio contribuinte?

Entendemos que a existência do depósito mostra-se umbilicalmente vinculada ao resultado do processo. Nosso pensar rima com o entendimento doutrinário corrente[33]. Se não há resolução do mérito, só pode ocorrer o levantamento do valor pelo contribuinte, haja vista a imutabilidade da relação jurídico-tributária em foco perante a decisão judicial prolatada.

Curiosamente, **o STJ firmou orientação em sentido oposto**, admitindo-se a conversão do depósito em renda. Observe a ementa:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC (concurso anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"Em sede de processo civil tributário, é possível afirmar que, extinto mandado de segurança sem julgamento do mérito, os depósitos feitos para suspensão da exigibilidade do crédito tributário devem ser convertidos em renda da Fazenda Pública".*

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AFRMM. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM JULGAMENTO DO MÉRITO. DEPÓSITO JUDICIAL EFETUADO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CONVERSÃO EM RENDA. PRECEDENTES. 1. Com o julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 479.725/BA (relator Ministro José Delgado), firmou-se, na Primeira STJ, o entendimento de que, na hipótese de extinção do mandado de segurança sem julgamento de mérito, em face da ilegitimidade passiva da autoridade apontada como coatora, os depósitos efetuados pelo contribuinte para suspender a exigibilidade do crédito tributário devem ser convertidos em renda da Fazenda Pública. 2. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 756.416/SP, rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª T., j. 27-06-2006)

Em outro julgado mais recente, em 2008, o STJ ratificou o posicionamento, salientando que, nas extinções do feito sem resolução do mérito, o depósito deve ser convertido em renda do Fisco, ressalvas as seguintes hipóteses: (I) se o tributo for claramente indevido, v.g., como resultado de uma declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante; ou (II) se a Fazenda Pública litigante não for o titular do crédito. Observe a ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXTINÇÃO DO PROCESSO SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO. DEPÓSITO JUDICIAL EFETUADO PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. CONVERSÃO EM RENDA. PRECEDENTES. 1. (...) 2. Em regra, no caso de extinção do feito sem resolução do mérito, o depósito deve ser repassado aos cofres públicos, ante o insucesso da pretensão, a menos que se cuide de tributo claramente indevido, como no caso de declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante, ou ainda, por não ser a Fazenda Pública litigante o titular do crédito. No caso, cuida-se de mandado de segurança impetrado contra a exigência da contribuição para o Finsocial, após a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSLL), cuja inconstitucionalidade jamais foi reconhecida pelo STF. 3. Recurso especial provido. (REsp 901.052/SP, rel. Min. Castro Meira, 1ª T., j. 13-02-2008)

De fato, o depósito do montante integral "assegura ao sujeito passivo o direito de contestar e discutir o crédito tributário, **sem sofrer os atos executórios**, quando por outra forma não esteja suspensa a exigibilidade do crédito tributário e, ao mesmo tempo, garante o recebimento desse crédito pela Fazenda Pública, caso saia vitoriosa da discussão (CTN. art. 156, VI), como também garante ao sujeito passivo que, logrando sucesso na sua demanda, obtenha a restituição do valor depositado, sem sujeitar-se ao sistema de pagamento por precatório, previsto no art. 100 da Constituição Federal"[34].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: *"A propositura de ação*

anulatória pelo contribuinte impede a Fazenda Pública de mover ação de execução fiscal relativa ao suposto crédito tributário combatido na respectiva demanda anulatória".

Vale lembrar que, nos depósitos judiciais, a conversão deste em renda somente poderá ser realizada sob o crivo do Poder Judiciário, ou seja, partilhamos do entendimento de que somente o juiz poderá determinar a conversão do depósito em renda, transferindo-se para o Judiciário o controle da tributação. Mesmo que a lide tenha chegado a seu termo, com a vitória sacramentada do Fisco, manter-se-á a exigibilidade suspensa até que se faça a conversão do depósito em renda e se extinga o crédito tributário.

Nesse sentido, Sacha Calmon[35] ressalta que "os depósitos feitos em juízo não podem ser unilateralmente retirados. Eles suspendem a exigibilidade do crédito, e as decisões judiciais definitivas que declaram a existência do dever de pagar ou que validam os atos de exigência do crédito tributário respaldam a sua conversão em renda, sem ferir nem de longe a dogmática da tributação".

Colacionamos adiante um julgado que confronta a posição:

EMENTA: AÇÃO DECLARATÓRIA. DEPÓSITO SUSPENSIVO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEVANTAMENTO. Somente poderá ser levantando, ou convertido em renda, o depósito judicial destinado a suspender a exigibilidade do crédito tributário, após o trânsito em julgado da sentença. Lei n. 6.830 de 2209-1980, arts. 32, § 2º, e 38. Recurso ordinário desprovido. (RMS 4.231/DF, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, 2ª T., j. 14-11-1996) (Grifo nosso)

É importante enaltecer que **o depósito do montante integral não constitui pressuposto para a discussão judicial do débito**, uma vez que nenhuma lesão ou ameaça de lesão será afastada da apreciação do Poder Judiciário, não podendo, consequentemente, o legislador condicionar o exercício do direito de ação ao depósito do tributo discutido. Assim, o art. 38 da Lei de Execuções Fiscais (LEF; Lei n. 6.830/80), que exige depósito preparatório, encontra-se dissonante dos direitos e garantias preservados no texto constitucional (art. 5º, XXXV, da CF).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Advogado do CRF/SP, em 29-03-2009: *"O depósito do montante integral do crédito tributário em sede de Ação Anulatória de Lançamento Fiscal é facultativo, mas não suspenderá a exigibilidade do crédito tributário caso não seja efetivado".*

Observe os dispositivos mencionados, em pleno cotejo:

Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.
Art. 5º. (...)
XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

É evidente que o art. 38 da Lei n. 6.830/80, na parte que exige o prévio depósito para propositura de ação anulatória de crédito tributário inscrito na dívida ativa – que é de natureza facultativa, como é cediço –, macula o princípio da jurisdição que o legislador constituinte pretendeu homenagear como um Direito ou Garantia Fundamental[36].

Nesse sentido, é a Súmula n. 247 do extinto TFR, segundo a qual "não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o art. 38 da Lei n. 6.830/80".

Frise-se que "o depósito não se confunde com a consignação em pagamento (...). Quem consigna quer pagar. Já o depositante não quer pagar, quer discutir o débito"[37].

Por fim, vale ressaltar o teor da **Súmula Vinculante n. 28** do STF:

> "É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário".

4 RECLAMAÇÕES E RECURSOS ADMINISTRATIVOS

A reclamação e o recurso administrativos corporificam a possibilidade de suspensão do crédito tributário pela via não judicial da litigiosidade. Aliás, aos litigantes, em processo administrativo, serão assegurados a ampla defesa e o contraditório, com os meios e recursos a ela inerentes, conforme o art. 5º, LV, da Carta Magna:

> Art. 5º. (...)
> LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Muito utilizada pelo advogado tributarista, a suspensão do crédito tributário por meio de impugnações e recursos administrativos se mostra bastante atraente por não exigir custas judiciais e, em muitos casos, por se revelar como o primeiro passo, antes da via judicial, na discussão dos lançamentos tributários efetivados.

De fato, o processo administrativo fiscal (PAF) prevê efeito suspensivo às defesas e recursos, estipulados em lei, que venham a ser tempestivamente protocolizados na repartição pública, como forma de oposição ao lançamento tributário.

Não é demasiado enfatizar que, enquanto perdurar a discussão administrativa, quer em grau de impugnação, quer em grau de recurso, o crédito tributário manter-se-á suspenso, permitindo ao contribuinte a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, consoante o art. 206 do CTN. De igual modo, **a situação obstará a cobrança judicial do tributo**, por meio da ação de execução fiscal.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/SC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em agosto de 2007: *"As reclamações e os recursos administrativos são os modos pelos quais o contribuinte exterioriza seu inconformismo, sem correr o risco de vir a sofrer execução fiscal enquanto não julgadas definitivamente".*

A esse respeito, Luciano Amaro[38] recorda que, "presente uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, fica, portanto, o sujeito ativo impedido de exercitar atos de cobrança".

Com efeito, não se pode inscrever em dívida ativa, trazendo exequibilidade ao tributo ora cobrado, se lhe falta a precedente exigibilidade, própria do crédito tributário constituído pelo lançamento. Se a exigibilidade encontra-se suspensa, não há que se falar em cobrança judicial, nem mesmo em termo a quo para a contagem do prazo prescricional.

Ad argumentandum, admitir como válida a inscrição de um crédito tributário, com sua exigibilidade ainda suspensa, bem como a decorrencial execução fiscal, é prestigiar o absurdo, razão por que, à luz do processo judicial tributário, poder-se-ia pensar na arguição de nulidade do título executivo em sede de objeção de (pré/não)-executividade, buscando evitar a constrição judicial de bens. Com efeito, assim entendeu o STJ, assegurando que "é vedado o ajuizamento de execução fiscal em face do contribuinte antes do julgamento definitivo do competente recurso administrativo" (AgRg no AREsp 170.309/RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 04-10-2012).

Frise-se que o legislador, ao utilizar o vocábulo "reclamações", fez menção à inicial manifestação de irresignação do sujeito passivo contra o lançamento tributário. A **reclamação**, também chamada impugnação ou defesa, é o petitório endereçado às seções de julgamento, ocupadas por servidores que representam, com exclusividade, o Fisco. A defesa deve ser protocolizada no prazo legal – geralmente, de 30 dias –, salientando-se que, na recente visão do STJ, "ausente na notificação de lançamento o prazo para a apresentação de defesa administrativa, (...), é nula a respectiva cobrança" (AgRg no REsp 1.352.234/PR, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., j. em 21-02-2013)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Técnico em Procuradoria – PGE/PA (Área: Direito), em 07-01-2007: *"Um auditor fiscal da fazenda pública do Estado de Goiás lavrou auto de infração contra SL Atacadista de Alimentos Ltda., por considerar que não houve o recolhimento devido do ICMS. Inconformados com a lavra-tura do auto de infração, os dirigentes da empresa constituíram advogado para providenciar reclamação em processo administrativo tributário. Tendo como referência inicial a situação hipotética apresentada, é possível afirmar que a indigitada reclamação tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário"*.

O termo "recurso", por sua vez, refere-se ao petitório por meio do qual se possibilita a obtenção de um "rejulgamento" da decisão prolatada na "primeira instância" administrativa, direcionando-se a decisão recorrida para um órgão colegiado, ocupado por representantes do Fisco e do contribuinte. Como exemplos, podemos citar o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP) do Estado de São Paulo, na órbita estadual, e o Conselho de Contribuintes, na órbita federal. A propósito, recentemente, o Conselho de Contribuintes sofreu alteração em sua estrutura. À luz da Lei n. 11.941/2009, resultado da conversão da MP n. 449/2008, foi instituído o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – que passa a ser o novo tribunal administrativo tributário federal, no lugar do extinto Conselho de Contribuintes.

O CARF continua ligado à estrutura do Ministério da Fazenda, à semelhança do Conselho de Contribuintes, sendo formado por representantes do Fisco e dos contribuintes. Ao CARF compete o julgamento de recursos de ofício e voluntário de decisões de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

4.1 O depósito recursal na órbita administrativa

Na órbita administrativa, o depósito recursal é solução pouco atraente, em comparação com a via das reclamações e dos recursos administrativos, igualmente

suspensiva do crédito e menos onerosa ao contribuinte.

Entretanto, em 1997, com a publicação da Medida Provisória n. 1.621-30/97, estipulou-se a necessidade do depósito de 30%, no mínimo, do montante atualizado da dívida, como condição à protocolização do recurso à segunda instância administrativa federal. Era o **depósito recursal** que, embrionariamente, surgia no processo administrativo tributário, com forte vocação a perdurar na realidade jurídico-tributária. Observe o art. 33, § 2º, da Medida Provisória n. 1.621/97:

> Art. 33 (...)
>
> § 2º. Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente o instruir com prova do depósito de valor correspondente a, no mínimo, trinta por cento da exigência fiscal definida na decisão.

Depois de dezenas de reedições do indigitado instrumento normativo, incluiu-se a possibilidade de, alternativamente ao depósito de 30%, prestarem-se garantias ou arrolarem-se em bens e direitos de valor igual ou superior à exigência fiscal definida na decisão. De uma forma ou de outra, o seguimento do recurso voluntário estaria condicionado à providência do recorrente.

A temática do depósito recursal movimentou o Poder Judiciário nos últimos anos. É que este depósito antecipado, exigido no âmbito da Receita Federal e também perante o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) – atualmente, aglutinados na Receita Federal do Brasil –, conquanto arduamente atacado pelos contribuintes, foi considerado constitucional pelo STF em duas oportunidades, em 1995 e 1999: a primeira, com o julgamento da Medida Cautelar na ADIn 1.049-2; e a segunda, com o julgamento das ADIns 1.922-9 e 1.976-7. Na ocasião, o Pretório Excelso chancelou o entendimento de que inexistia a garantia constitucional ao duplo grau de jurisdição administrativa.

De fato, desde o início, o Pleno do STF já se mostrava favorável à tese da validade do depósito recursal:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. RECURSO: OBRIGATORIEDADE DO DEPÓSITO PRÉVIO DA MULTA IMPOSTA. (...) COMPATIBILIDADE DA EXIGÊNCIA COM O ART. 5º, LV, CF/88. PRECEDENTE: ADIN 1.049 (CAUTELAR). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (RE 210.246/GO, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Nelson Jobim, j. 12-11-1997)

O STJ seguiu idêntica linha de defesa do depósito antecipado:

> **EMENTA:** RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ADMINISTRATIVO. CONDICIONANTE DE DEPÓSITO PRÉVIO. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES DO COLENDO STF. 1. Consoante jurisprudência do colendo Supremo Tribunal Federal, é constitucional a condicionante do depósito prévio para a interposição de recurso administrativo, não obstante considere-se que a Constituição Federal de 1988 não garante o duplo grau de jurisdição administrativa (STF, ADIMC n. 1.049 e RE n. 210.246). 2. Recurso não provido. (RMS 14.207/RJ, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 18-06-2002)

Assim, em pouco tempo, a jurisprudência se firmou no sentido de entender cabível, como condição de procedibilidade para recurso interposto em processo administrativo fiscal, a exigência legal de depósito recursal, ou de arrolamento de bens na mesma proporção.

Ocorre que, em 28 de março de 2007, o STF, por 9 votos a 1, derrubou a exigência de depósito recursal como condição à protocolização de recurso administrativo perante o INSS e a Receita Federal.

A propósito, firmou-se tal orientação no julgamento do RE 389.383/SP e do RE 390.513/SP, ambos de relatoria do Ministro Marco Aurélio, em que se discutia a constitucionalidade dos §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei n. 8.213/91, com a redação dada pelo art. 10 da Lei n. 9.639/98, originária da Medida Provisória n. 1.608-14/98.

Na mesma sessão, foram apreciados outros recursos sobre o tema, incluindo uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn 1976/2007), que questionava o arrolamento de bens para discussão administrativa de tributos do Fisco. O entendimento aplicado a todos os casos foi único: a inconstitucionalidade de garantia prévia para recurso administrativo.

O relator, Ministro Marco Aurélio, votando contra a exigência do depósito recursal, foi acompanhando por todos os demais Ministros, exceto por Sepúlveda Pertence, que preferiu julgar pela constitucionalidade do mecanismo.

A bem da verdade, a "virada jurisprudencial" era prevista. Argumenta-se, de há muito, no bojo de centenas de ações que transitam no Judiciário, em plena efervescência contra o depósito recursal, que a exigência condicionante viola o art. 5º, LV, da Constituição Federal, assegurador da ampla defesa e do contraditório aos litigantes em processos administrativos ou judiciais. Tal dispositivo constitucional bem glorifica a dupla análise do processo, em que a segunda será feita, gratuitamente, por órgão colegiado e superior, suspendendo-se a produção dos efeitos da primeira decisão, que lhe precedeu, na órbita administrativo-tributária.

É fato que a exigência do depósito recursal, além de dificultar o direito de contestação do contribuinte, viola a isonomia, uma vez que apenas o litigante mais abastado terá direito ao "rejulgamento" da decisão contra a qual se interpõe o recurso. Ademais, diante do obstáculo imposto, é fato que muitos contribuintes deixavam de prosseguir a disputa na órbita administrativa, tentando reverter o quadro na via judicial, já superlotada de processos.

Acresça-se, ainda, como crítica à medida obstativa em comento, que o duplo grau de jurisdição – relativizável, sim, haja vista caber ao legislador infraconstitucional o poder de regulamentar o seu acesso – é inafastável instrumento de pacificação social. Com efeito, a decisão monocrática não está imune a erros e imprecisões, e seu reexame visa exatamente tranquilizar o jurisdicionado, quer ratificando o entendimento da sessão de julgamento a quo, quer alterando-lhe a essência, por inovadora visão do órgão colegiado ad quem.

Por outro lado, sempre subsistiram argumentos favoráveis à necessidade do depósito recursal, muitos dos quais chancelados na própria e inicial jurisprudência do STJ e STF. Nessa linha, defendeu-se que o mecanismo, resguardando interesses da Fazenda, servia para barrar a protocolização de recursos não meritórios, meramente procrastinatórios, no intuito exclusivo de protelar a cobrança da dívida.

Como se notou, tais argumentos, ainda que verdadeiros em parte, não foram técnica e suficientemente robustos para se eternizarem na tributarística, prevalecendo altaneiros diante da pletora de motivos justificadores de seu afastamento. Daí que o STF, revendo sua posição, mostrou-se seduzido por esses argumentos pontuais, passando a abonar o afastamento da exigência do depósito recursal, permitindo o livre conhecimento de

recursos no âmbito do processo administrativo, especialmente nos casos de processo de caráter administrativo-fiscal.

Vale a pena expor, ainda que em apertada síntese, os principais argumentos que levaram o STF a mudar o posicionamento nesta “virada jurisprudencial”:

> 1º. Em nossa Carta Magna, subsiste a garantia do devido processo legal (due process of law; art. 5º, LIV), da qual deflui, em uma vertente, a vedação de restrição despida de razoabilidade e proporcionalidade (acepção substantiva ou material), e, em outra, o direito à ampla defesa dos interessados (acepção adjetiva ou procedimental);
> 2º. É imanente ao postulado da ampla defesa a livre e plena utilização dos recursos, que são perfeitamente cabíveis tanto no processo judicial quanto no processo administrativo;
> 3º. É da tradição jurídica que se garanta o acesso à protocolização de recursos, permitindo-se o reexame por autoridade hierarquicamente superior, em homenagem ao princípio do duplo grau de jurisdição administrativa;
> 4º. Não se pode obstaculizar o acesso ao exercício do duplo grau, impondo-se condicionadores ônus financeiros à fruição do direito recursal, sob pena de violação (I) ao imunitório preceptivo que resguarda o princípio da gratuidade do direito de petição aos poderes públicos, sem quaisquer ônus (art. 5º, XXXIV, “a”, CF) e (II) ao princípio da isonomia, quando se estabelece diferenciação em razão da situação financeira dos contribuintes (art. 5º, caput, e art. 150, II, CF);
> 5º. Por fim, na seara tributária, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário decorre direta e autonomamente da previsão do artigo 151, III, do CTN, que não sinaliza qualquer condição ou ônus ao exercício do direito recursal, do que se depreende que qualquer norma obstativa deve estar prevista em lei complementar, à luz do art. 146, III, “b”, da Carta Magna (Grifos nossos)

Registre-se que o STF, após o pronunciamento em março de 2007, voltou a ser provocado, mantendo-se firme na orientação consolidada:

> **Em 28-03-2007: EMENTA:** RECURSO ADMINISTRATIVO. DEPÓSITO. § 2º DO ARTIGO 33 DO DECRETO N. 70.235/72. INCONSTITUCIONALIDADE. A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo. (RE 388.359/PE, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. 28-03-2007) (Grifo nosso)

> **Em 29-05-2007: EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EXIGÊNCIA LEGAL DE PRÉVIO DEPÓSITO DO VALOR DA MULTA COMO CONDIÇÃO DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ADMINISTRATIVO. OCORRÊNCIA DE TRANSGRESSÃO AO ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. NOVA ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL FIRMADA PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO DE AGRAVO PROVIDO. A exigência legal de prévio depósito do valor da multa, como pressuposto de admissibilidade de recurso de caráter meramente administrativo, transgride o art. 5º, LV, da Constituição da República. Revisão da jurisprudência: RE 390.513/SP (Pleno). (RE-AgR 504.288/BA, 2ª T., rel. Min. Celso de Mello, j. 29-05-2007) (Grifo nosso)

> **Em 14-08-2007: EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO: CONHECIMENTO. (...) 2. Processo Administrativo: depósito da multa. Em recente julgamento, o Supremo decidiu que a exigência do depósito do valor da multa, como condição de admissibilidade do recurso na esfera administrativa, é inconstitucional, por violar as garantias constitucionais do direito de petição, do contraditório, e da ampla defesa (RREE 388.359, 389.383, e 390.513, M. Aurélio, e ADIns 1.922 e 1.976, Joaquim, Inf. 461 e 462). (RE-AgR-AgR 402.904/PE, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 14-08-2007) (Grifo nosso)

A propósito, na sessão plenária de 29-10-2009, foi editada a **Súmula Vinculante n. 21**, segundo a qual “é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

O STJ, nessa toada, passou a consagrar a tese, acompanhando o Pretório Excelso. Observe o didático julgado, no qual se exterioriza a mudança de posicionamento do próprio STJ:

> **EMENTA:** RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ADMINISTRATIVO. DEPÓSITO PRÉVIO. REQUISITO DE

ADMISSIBILIDADE RECURSAL. ART. 250 DO DECRETO-LEI 5/75, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI ESTADUAL 3.188/99. INCONSTITUCIO-NALIDADE DECLARADA PELO STF. ENTENDIMENTO REFORMULADO PARA ACOMPANHAR A ATUAL JURISPRUDÊNCIA FIRMADA PELA SUPREMA CORTE. RECURSO DESPROVIDO. 1. Este Superior Tribunal de Justiça consagrou orientação no sentido da legalidade da exigência do depósito prévio como condição de admissibilidade de recurso administrativo, por entender que o referido requisito recursal não se incompatibilizava com a norma inserta no art. 151, III, do CTN, assim como o Supremo Tribunal Federal também firmou entendimento jurisprudencial na linha da constitucionalidade do referido depósito recursal. 2. Todavia, aquela Suprema Corte, revendo o posicionamento anterior, nas sessões do Pleno de 28 de março e 2 de abril de 2007, passou a entender no sentido da inconstitucionalidade da "exigência de depósito prévio como condição de admissibilidade de recurso na esfera administrativa", sob o fundamento de que sua exigência "ofende o art. 5º, LV, da CF – que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes –, bem como o art. 5º, XXXIV, "a", da CF, que garante o direito de petição, gênero no qual o pleito administrativo está inserido, independentemente do pagamento de taxas" (Informativo 461/STF). 3. Naquela ocasião, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade: (a) do art. 32 da Medida Provisória 1.699-41/98, convertida na Lei 10.522/2002 (RE 383.359/PE, rel. Min. Marco Aurélio, e ADI 1.976/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa); (b) dos §§ 1º e 2º do art. 126 da Lei 8.213/91, com redação dada pela Medida Provisória 1.60814/98, convertida na Lei 9.639/98 (RE 389.383/SP e RE 390.513/SP, rel. Min. Marco Aurélio); (c) do art. 250 do Decreto-Lei 5/75, com a redação da Lei 3.188/99, ambos do Estado do Rio de Janeiro (AgRg no AI 398.933/RJ e AgRg no AI 408.914/RJ, rel. Min. Sepúlveda Pertence); (d) do caput do art. 19 da Lei 8.870/94 (ADI 1.074/DF, rel. Min. Eros Grau). 4. No caso específico dos autos, questiona-se a exigência do depósito prévio previsto no art. 250 do Decreto-Lei 5/75, com as alterações introduzidas pelas Leis 3.188/99 e 3.344/99, do Estado do Rio de Janeiro, cuja inconstitucionalidade também foi declarada pelo Supremo Tribunal Federal, em controle difuso de constitucionalidade (AgRg no AI 408.914/RJ e AgRg no AI 398.933/RJ). 5. Infere-se, portanto, que, com o reconhecimento pela Corte Suprema da incompatibilidade entre a exigência do depósito prévio e os princípios consagrados no art. 5º, XXXIV e LV, da Constituição Federal – direito de petição e garantia do contraditório e da ampla defesa –, e com a consequente declaração de inconstitucionalidade das normas que disciplinavam a matéria, não há como manter o entendimento anteriormente firmado por este Superior Tribunal de Justiça, no sentido da legalidade da exigência do mencionado depósito recursal, em virtude da inafastável supremacia da Constituição Federal em face da legislação federal. 6. Recurso especial desprovido. (REsp 655.539/RJ, 1ª T., rel. Min. Denise Arruda, j. 02-08-2007; ver, ademais, o REsp 986.967/SP, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 04-03-2008) (Grifos nossos)

Em março de 2009, um pouco antes da publicação da mencionada Súmula Vinculante n. 21, foi editada a **Súmula n. 373 do STJ**, na qual se cristalizou o seguinte entendimento: "É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo".

Pensamos, por fim, que a decisão do STF deve ser estendida a todo tipo de tributo e processo administrativo, federais ou não, uma vez que faltaria sentido à orientação que viesse a restringir seu espectro de atuação.

Em termos práticos, o entendimento viabiliza aos recorrentes em geral, pessoas físicas ou jurídicas, a interposição de recurso administrativo sem a necessidade do depósito antecipado.

Temos dito, ademais, que se torna razoável o pedido de restituição para aqueles que tiveram que se submeter ao ônus, nos anos anteriores à "virada jurisprudencial" do STF.

A esse respeito, urge registrar que, diante da situação, houve por bem a União publicar a Medida Provisória n. 413, de 3 de janeiro de 2008, revogando dispositivos legais que previam a exigência do depósito recursal, em nítida dicotomia com a posição então adotada pelo STF (§§ 1º e 2º do art. 126 da Lei n. 8.213/91). Tal providência é, a nosso ver, louvável, porquanto, sobre denotar o saudável convívio entre os Poderes da República, oferta segurança jurídica a todos, em clima de lealdade mútua que deve reger

qualquer relação entre o cidadão e o Estado.

Entretanto, a Receita Federal do Brasil, no mister de expedir orientações gerais para os seus servidores, publicou o Ato Declaratório Interpretativo n. 21, de 24 de janeiro de 2008 (ADIn 21/2008), dispondo que "a não exigência do depósito para seguimento do recurso voluntário das contribuições previdenciárias aplica-se aos processos cujo exame de admissibilidade se encontrava pendente em 3 de janeiro de 2008".

O comando, a nosso pensar, é arbitrário, pois afasta o depósito recursal somente para os recursos que ainda não tiveram a sua admissibilidade analisada, na data preconizada (03-01-2008). Em palavras diferentes, podemos dizer que, nos casos de recursos em andamento, com depósito e com o juízo de admissibilidade já efetivados, prevalece a legitimidade do depósito.

É fácil perceber que o ADIn 21/2008 fere o princípio da isonomia, quando pretende conferir legitimidade ao depósito feito por aqueles que tiveram analisada a admissibilidade do recurso. Ademais, se a norma é mais benéfica, há de haver a sua retroatividade, sem ressalvas. Acreditamos que o tema é fértil para debates e que gerará renovadas e inúmeras discussões.

De outro lado, devemos lembrar, ainda, que a pendência de reclamações e recursos administrativos suspende não apenas a exigibilidade do crédito tributário mas também torna carente de justa causa a propositura de denúncia pela prática de crime de supressão ou redução de tributo (Lei n. 8.137/90, art. 1º)[39].

5 CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA E DE TUTELA ANTECIPADA EM OUTRAS AÇÕES

A **liminar em mandado de segurança** sempre existiu como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário proveniente de ordem judicial. Até a LC n. 104/01, mostrava-se como única possibilidade de suspensão, proveniente de ordem judicial, constando do inciso IV do art. 151 do CTN. Com o advento da LC n. 104/01, passou-se a ter seis causas suspensivas, conforme se observa adiante, incluindo-se mais uma causa adstrita à ordem judicial – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial. Veja o dispositivo:

> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
> I – moratória;
> II – o depósito do seu montante integral;
> III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
> IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
> V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp n. 104, de 10-01-2001)
> VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp n. 104, de 10-01-2001) (Grifos nossos)

Desse modo, atualmente, subsistem **duas causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário**, oriundas de ordens emanadas do Poder Judiciário, quais sejam:

Note o item considerado **INCORRETO** em prova realizada pela UFRGS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado/RS, em 2006: *"Em ações judiciais, a concessão de medida liminar e a concessão de tutela antecipada, referentemente a um crédito tributário em discussão, são*

causas, ambas de exclusão".

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público da União (2ª Categoria), em 18-11-2007: *"O contribuinte pode conseguir suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida liminar obtida tanto em mandado de segurança quanto em outras ações".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 24-08-2009: *"A concessão da liminar em mandado de segurança preventivo é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto perdurarem os seus efeitos".*

1. a concessão de **medida liminar em mandado de segurança**;

Note o item considerado **CORRETO** em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal – Vitória/ES, em 06-05-2007: *"A empresa Bom Boi Comércio de Carnes Ltda foi autuada pela fazenda pública em vista do não recolhimento de tributos estaduais. Em razão disso, os dirigentes dessa empresa contrataram advogado para ajuizar mandado de segurança preventivo visando obstar a cobrança do tributo que entendem ser indevido. Nessa situação, a concessão da medida liminar, no Mandado de Segurança, suspenderá a exigibilidade do crédito tributário".*

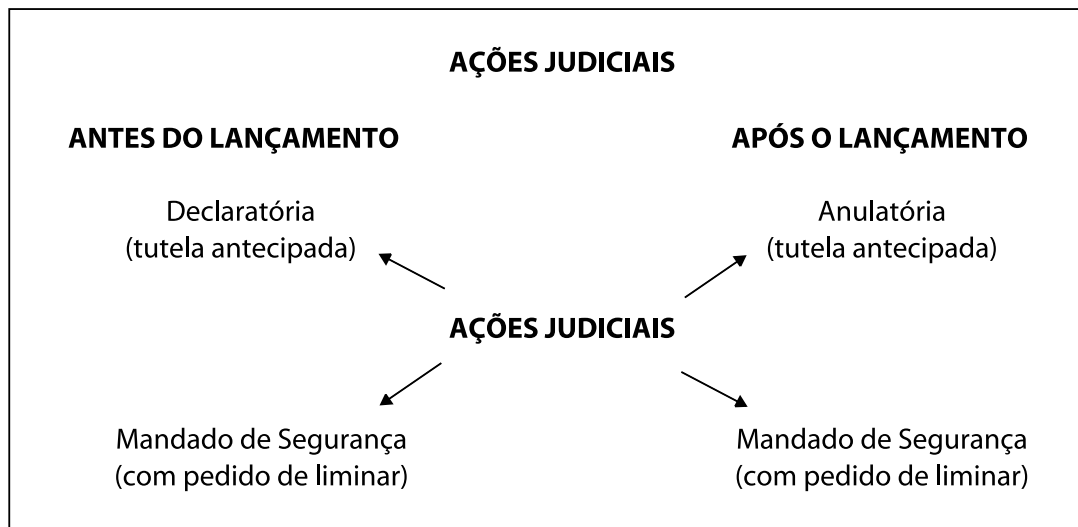
2. a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação.

O mandado de segurança designa ação judicial própria à defesa de direito líquido e certo (provado de plano), e violado – ou na iminência de o ser – por ato abusivo de uma autoridade que age com coação (autoridade coatora).

Trata-se de ação de rito mandamental com a possibilidade de conferir ao impetrante da ordem uma decisão initio litis, que suspende a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a liminar. Para tanto, o magistrado deverá verificar se estão presentes os pressupostos autorizativos dessa providência inaugural, a fim de que bem prolate a decisão interlocutória respectiva, em consonância com o inciso III do art. 7º da Lei n. 12.016/2009, quais sejam:

– relevante fundamento do pedido, também conhecido na expressão latina fumus boni juris;

– ineficácia da medida, caso não seja deferida de imediato, também intitulada periculum in mora.

Observe, no quadro adiante, o atrelamento da liminar e da tutela antecipada às ações judiciais respectivas, às quais se vinculam:

Como já se estudou, o ajuizamento do mandado de segurança, com vistas à obtenção da medida liminar, pode se dar antes da ocorrência do lançamento. Trata-se do chamado "mandado de segurança preventivo". Não se pode perder de vista que é vedada a exclusão do Poder Judiciário da lesão a direito ou sua simples ameaça (art. 5º, XXXV, CF).

É fato que, ao conceder a liminar, o juiz só poderá impedir que o crédito tributário seja exigido coercitivamente, determinando a suspensão de sua exigibilidade. É o que denominamos – e que revelamos em tópicos anteriores – "antecipação dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário".

Todavia, ainda que subsistam os mencionados "efeitos de antecipação", **é vedada a expedição de ordem objetivando impedir a autoridade fiscal de promover o lançamento tributário**, uma vez que o perigo da demora não pode acarretar prejuízo para o Fisco, que veria esvair-se o prazo para a constituição do seu crédito tributário até que a ação fosse definitivamente julgada.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado/AM, em fevereiro de 2006: *"A concessão de medida liminar, em 'mandado de segurança' impetrado pelo contribuinte, suspende a exi-gibilidade do crédito tributário, sem obstar o andamento regular do procedimento de ofício até o desfecho da segurança".*

Sabe-se que o mandado de segurança não é a via adequada para questionar uma **lei em tese**, sendo esta entendida como a de natureza abstrata, sem vinculação com o contribuinte. Essa afirmação é corroborada na **Súmula n. 266 do STF,** que assim dispõe: "Não cabe 'mandado de segurança' contra lei em tese".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual do Estado do Acre (SGA/Sefaz/AC), em 23-08-2009: *"O mandado de segurança se presta a impugnar lei em tese".*

No entanto, prevalece o entendimento segundo o qual é plenamente possível o mandado de segurança contra a lei tributária, sem qualquer espécie de paradoxo, uma vez que a norma do tributo tem a aptidão de ensejar efeitos concretos na órbita patrimonial dos contribuintes.

Esse é o posicionamento do STJ:

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 1º DA LEI 1.533/51. CABIMENTO. 1. É cabível mandado de segurança contra lei tributária capaz de produzir efeitos concretos na esfera patrimonial dos contribuintes, o que afasta a aplicação da Súmula 266/STF. 2. Recurso conhecido e provido. (REsp 56.096-RJ, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 15-10-2002) (Grifo nosso)

Impende ressaltar, ainda, que a propositura de ação cautelar, apesar de não constar expressamente do rol do art. 151 do CTN, representa outro meio judicial que a jurisprudência vem ultimamente aceitando como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, de cuja cobrança o contribuinte considere indevida. Para tanto, o contribuinte deverá pleitear a concessão de medida liminar, e, depois, no prazo legal, promover a competente ação principal, que poderá ser declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ou anulatória de débito fiscal, conforme o caso.

Por sua vez, à semelhança da liminar, a **tutela antecipada** é decisão interlocutória, devendo ser concedida initio litis nas **ações ordinárias**. Possui os seguintes pressupostos autorizadores, conforme o art. 273 do CPC:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Roraima (IV Con-curso), em março de 2008: *"Sobre a tutela antecipada em matéria tributária, terá cabimento em sede de mandado de segurança, com o fim de anular o débito tributário como forma de suspensão de sua exigibilidade, tal como a liminar em medida cautelar inominada".*

– verossimilhança da alegação, em face de uma prova inequívoca; e
– fundado receio de dano irreparável, ou de difícil reparação; ou
– caracterização do abuso do direito de defesa ou do manifesto propósito protelatório do réu.

Não há que prevalecer, diga-se de passo, a alegação por parte da Fazenda de que a obtenção de tutela antecipada contra a Fazenda Pública é inconstitucional, uma vez que essa discussão já se encontra superada, em razão da inserção do inciso V ao art. 151 do CTN, trazido pela LC n. 104/2001.

6 PARCELAMENTO

O parcelamento é procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se "pagamento" o fosse.

O deferimento de seu pedido apresenta-se, segundo a jurisprudência do STJ, "com características de ato discricionário da atividade administrativa e subordinado a exame de matéria fática. (...) O direito ao parcelamento só ocorre após ser concedido pela autoridade administrativa que a lei fixa como competente para apreciá-lo (...). Só surge direito líquido e certo para o contribuinte quando, após ser concedido, houver resistência na instância inferior". (MS 4.435-DF, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 10-11-1997)

Como já se mencionou, caso se requeira certidão de tributos, durante a fase em que o crédito estiver abrangido pelos efeitos da suspensão – no caso, débito parcelado, em dia

–, deve ser ela expedida, em consonância com o art. 206 do CTN, isto é, Certidão Positiva com efeitos de Negativa.

É importante salientar que há forte semelhança entre o parcelamento e a moratória. O próprio STJ chancelou esta aproximação quando afirmou que o parcelamento reveste-se da natureza de uma moratória. (EdREsp 137.388, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 23-09-1998)

Para Hugo de Brito Machado[40], "a inclusão no inciso VI do art. 151, CTN, que trata do parcelamento, é uma inovação inútil porque este nada mais é do que uma modalidade de moratória".

Em idêntica trilha, Luciano Amaro[41] assegura que "o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória".

Expliquemos melhor. Na moratória, uma vez previstos os requisitos do art. 153 do CTN, é possível estipular o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo de duração do favor (inciso III, "b"). Diante disso, sempre foi comum a afirmação de que o parcelamento seria, na realidade, uma dilação de prazo, com autorização para adimplemento em prestações, ou, simplesmente, uma "moratória parcelada". Ou, ainda: uma forma de pagamento de débitos tributários, após o período de seus vencimentos, normalmente em prestações mensais, durante alongado período de tempo, revestindo a natureza de uma moratória.

Com a inclusão do art. 155-A pela LC n. 104/2001, muitos tributaristas afastaram a afirmação de que o parcelamento seria uma espécie de moratória, uma vez que o parcelamento passou a ficar sujeito, subsidiariamente, às normas a ela relativas, conforme preceitua o § 2º.

A nosso ver, os institutos jurídicos da moratória e do parcelamento, que outrora se aproximavam – e até se confundiam –, desfrutam na atualidade de total autonomia.

É importante, neste momento, que se percorram os dispositivos oriundos da LC n. 104/2001, referentes ao parcelamento, não obstante o seu alto teor de prolixidade, como se notará:

> Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em **lei específica**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: *"O parcelamento do crédito tributário será concedido na forma e na condição estabelecidas em lei específica".*

> § 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de **juros e multas**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Advogado da Agência Reguladora de Águas, Energia e Saneamento Básico do Distrito Federal (ADASA/DF), em 05-04-2009: *"Quanto à lei que regulamentou a possibilidade de o contribuinte inadimplente realizar o pagamento do valor devido ao Fisco em parcelas, cobrando juros e multa, é possível afirmar que o parcelamento não admite a cobrança do valor devido com a inclusão de juros".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto OPET, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura da Câmara Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"O parcelamento é*

forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que, salvo disposição de lei em contrário, exclui a incidência de juros e multas".

§ 2º. Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

O caput do artigo, ao fazer menção à **legalidade**, apresenta-se excessivo, na medida em que o art. 97, VI, CTN já anuncia a obediência à lei, nos casos de suspensão do crédito tributário.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TJ/SC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em agosto de 2007: *"Tanto a moratória, como o parcelamento, para serem atingidos, reclamam do sujeito passivo a obediência aos requisitos da lei que autorizou o benefício".*

Com relação ao **parágrafo segundo**, preconiza-se que as normas gerais aplicáveis à **moratória** serão postas ao parcelamento. Em razão da perfeita simetria de ambos os institutos, pode-se afirmar que a aplicação é antes integral que subsidiária.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: *"Ao parcelamento aplicam-se, subsidiariamente, as normas relativas à anistia".*

Já com relação ao **parágrafo primeiro**, trata-se de dispositivo que encerra um sentido oculto, que só pode ser desvendado pelo conhecimento histórico e interdisciplinar dos institutos de Direito Tributário. Sua compreensão depende da análise de outro comando: o art. 138 do CTN, afeto à **denúncia espontânea da infração**. Observe-o:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. (Grifo nosso)

Inicialmente, cumpre destacar que o parcelamento não se confunde com a denúncia espontânea, pois o simples pedido de parcelamento, e mesmo sua obtenção, não bastam para afastar a aplicação da multa.

A jurisprudência, a princípio, influenciada pela Súmula n. 208 do antigo TFR (A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea), só admitia a existência da denúncia espontânea se houvesse o pagamento integral do tributo.

Com o tempo, o entendimento foi sendo modificado, vindo o STJ a admitir, de forma pacífica, que a denúncia espontânea, acompanhada do pagamento parcelado do tributo, excluía a incidência da multa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DESCABIMENTO DA MULTA. CTN, ARTIGO 138. 1. Deferido o parcelamento por autoridade competente, ficando consolidada a dívida e seguindo-se os pagamentos das parcelas acertadas, configura-se a denúncia espontânea, descabendo a aplicação da multa (art. 138, CTN). 2. Precedentes da Primeira Seção/STJ. 3. Embargos rejeitados. (EREsp 241033/CE, 1ª T., rel. Min. Milton Luiz Pereira, j. 29-11-2001)

Ocorre que a norma inserida pela LC n. 104, de 10 de janeiro de 2001, pretendeu opor-se a esse entendimento jurisprudencial, afirmando que o parcelamento não exclui a

incidência da multa.

O curioso é notar que, "concomitantemente à alteração, o STJ modificou, novamente, o seu entendimento, voltando a decidir que o parcelamento não era forma de pagamento e, por isso, a ele não se aplicava o benefício da denúncia espontânea. Segundo a Corte Superior, o novo dispositivo trazido pela LC n. 104/2001 apenas confirmou o sentido do art. 138 do CTN"[42].

Veja a jurisprudência, em pleno clima de "virada":

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CONFISSÃO DA DÍVIDA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA NÃO CONFIGURADA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. O benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa. 2. A LC 104/2001 incide apenas sobre os parcelamentos posteriores ao seu advento. Entende a 1ª Seção, contudo, que tal dispositivo apenas positivou norma que já se continha no sistema, decorrente da interpretação do art. 138 do CTN. 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 545.426/PR, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 28-10-2003) (Grifo nosso)

Vale a pena, em tempo, observar as pontuais críticas de Hugo de Brito Machado[43] a tais disposições do art. 155-A, que foram inseridas pela LC n. 104/2001:

> "Na cabeça do artigo, está dito que o parcelamento será concedido na forma e condições estabelecidas em lei específica. No § 1º está dito que, salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. E no § 2º foi estabelecido que se aplicam subsidiariamente ao parcelamento as disposições do Código Tributário Nacional relativas à moratória (...). Como se vê, disposições dizendo o óbvio, inteiramente inúteis. Parece, todavia, que a inserção de tais normas no Código deveu-se ao propósito de reduzir o alcance do art. 138 do CTN, que assegura a exclusão da responsabilidade por infrações diante de denúncia espontânea. Os burocratas da Receita Federal bem poderiam ter colocado no projeto do qual resultou a Lei Complementar 104/2001 o acréscimo de um parágrafo no art. 138, dizendo claramente que a denúncia espontânea não se aplica em caso de parcelamento do valor do crédito tributário dela resultante. Ocorre que uma disposição clara nesse sentido poderia não ser aprovada pelo Congresso Nacional. Assim, preferiram a via oblíqua. Dizendo que o parcelamento não exclui juros e multas, alcançaram o objetivo de afastar o efeito da denúncia espontânea, quanto à exclusão da multa, toda vez que o interessado obtiver parcelamento".

Por derradeiro, frise-se que o art. 155-A do CTN foi alterado pela Lei Complementar n. 118/2005, com o acréscimo de dois parágrafos. É que, com a aprovação da Lei Ordinária n. 11.101, em 9 de fevereiro de 2005 (a nova "Lei de Falências"), algumas alterações no CTN se fizeram necessárias. Por essa razão, publicou-se na mesma data a Lei Complementar n. 118, alterando alguns dispositivos do Código.

Observe as alterações no art. 155-A, à luz da LC n. 118/2005:

> Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.
> (...)
> § 3º. Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.
> § 4º. A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente de Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.

Com esta nova disposição, o legislador, no intuito de facilitar a recuperação de empresas em dificuldades, estabelece que lei específica ordinária de cada ente federado disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em

recuperação judicial. Na hipótese de não haver lei específica sobre o parcelamento, para o devedor em recuperação judicial deverá ser utilizada a lei geral de parcelamento da entidade da Federação, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao que seria concedido pela lei federal específica.

Entretanto, o CTN não estabelece regra para o caso de inexistir essa lei federal específica. Entendemos que, neste caso, o mais lógico será a aplicação da lei de parcelamento dos créditos tributários federais em geral, atualmente, a Lei n. 10.522/2002.

Por fim, vale ressaltar que é inconstitucional a cláusula constante no termo de parcelamento que determine a renúncia, expressamente, à discussão judicial dos débitos tributários, uma vez que é inafastável o princípio da universalidade da jurisdição, previsto no art. 5º, inciso XXXV, da CF.

1 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 374.

2 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 435-436.

3 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 182.

4 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 284.

5 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 182.

6 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 378.

7 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional, p. 295.

8 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 374.

9 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 284.

10 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 379.

11 V. COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 233.

12 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 224.

13 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional, pp. 293-294.

14 BORBA, Cláudio. Direito tributário: teoria e questões. 23. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 381.

15 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 678.

16 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 378.

17 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 375.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 437.

19 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 285.

20 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 285.

21 Idem.

22 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 183.

23 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 343.

24 CUNHA JR., Dirley da. Curso de direito constitucional. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2008, p. 802.

25 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 285.

26 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 380.

27 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 285.

28 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 376.

29 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 417.

30 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 285.

31 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 189.

32 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 382.

33 V. COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 238-239.

34 SAKAKIHARA, Zuudi; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 690.

35 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 683.

36 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 377.

37 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 382.

38 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 378.

39 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional, p. 299.

40 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 185.

41 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 381.

42 V. SAKAKIHARA, Zuudi; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, p. 702.

43 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 185.

26

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Primeiramente, é necessário abordar a questão sobre a natureza da lista a seguir delineada.

A maioria dos autores considera a enumeração do art. 156 do CTN taxativa (ou exaustiva), e não meramente exemplificativa. Isso significa que, em regra, apenas as modalidades expressamente nela elencadas podem dar ensejo à válida e legítima extinção do crédito tributário, e qualquer acréscimo de outras hipóteses à lista requer lei complementar da União sobre normas gerais tributárias. Essa também tem sido a orientação disposta em recentes julgados do Supremo Tribunal Federal.

Curiosamente, coexiste entendimento contrário, segundo o qual o rol de causas extintivas do crédito não seria taxativo, mas exemplificativo. Observe as palavras de Luciano Amaro:

> "O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar n. 104/2001; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confundem a qualidade de credor e a de devedor (CC/2002, art. 381). Há, ainda, a novação (CC/2002, art. 360)[1]".

Quanto à extinção das obrigações, isso só pode ocorrer no que tange à obrigação principal, pois das obrigações acessórias o CTN não tratou, já que sua extinção se opera pela implementação das prestações a que elas se referem, sejam positivas ou negativas.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado/RS, em janeiro de 2006: *"Conforme o Código Tributário Nacional, é correto afirmar que a extinção do crédito tributário nem sempre produz a extinção da obrigação tributária principal que lhe deu origem".*

Antes de detalharmos as **causas extintivas do crédito tributário**, uma a uma, observe o quadro mnemônico, que facilitará a memorização do dispositivo:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/0208-2009: *"De acordo com a redação do Código Tributário Nacional (artigo 156), não podem ser mencionadas, expressamente, como modalidades de extinção do crédito tributário a "novação" (extingue a obrigação tributária mediante a criação de uma outra que substituirá a primeira) e a "confusão" (desde que, na mesma pessoa, se confundam as qualidades de credor e devedor)".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC (concurso anulado), para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"A remissão e a anistia são hipóteses de exclusão do crédito tributário".*

QUADRO SINÓTICO
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – Art. 156 do CTN
I – Pagamento; II – Compensação; III – Transação; IV – Remissão; V – Prescrição e Decadência; VI – Conversão do Depósito em Renda; VII – Pagamento Antecipado e a Homologação do Lançamento; VIII – Consignação em Pagamento, ao final dela; IX – Decisão Administrativa Irreformável; X – Decisão Judicial Passada em Julgado; XI – Dação em Pagamento.

2 PAGAMENTO

O pagamento, disciplinado nos arts. 157 a 163 e 165 a 169 do CTN, é modalidade direta de extinção do crédito tributário, prescindindo de autorização por lei.

Em regra, o pagamento deve ser feito em pecúnia. Todavia, o art. 162 do CTN prevê o pagamento por meios sucedâneos: **cheque, dinheiro, vale-postal, estampilha, papel selado ou processo mecânico**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 28-01-2007: *"Sobre o pagamento, a principal e mais comum hipótese de extinção da obrigação tributária, o CTN estabelece uma série de normas que o disciplinam. O pagamento dos tributos é efetuado, como regra, em moeda corrente, cheque ou vale postal, mas há tributos em que a lei preveja o seu pagamento em estampilha, em papel selado ou por processo mecânico".*

Art. 162. O pagamento é efetuado:
I – em moeda corrente, cheque ou vale postal;
II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

A Lei Complementar n. 104/2001 trouxe novidade ao Código Tributário Nacional quando previu nova causa extintiva do crédito tributário: a dação em pagamento, constante do inciso XI do art. 156 do CTN.

É imperioso lembrar que a imposição de penalidade, decorrente do não cumprimento da obrigação acessória ou por ausência de recolhimento do tributo, não dispensa, por óbvio, o pagamento integral do tributo devido. A penalidade é uma sanção pela infração

à lei, e de maneira nenhuma pode substituir o tributo, conforme se depreende do art. 157 do CTN. Observe-o:

> Art. 157. A imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário.

Nada mais lógico. Do contrário, como aceitar a possibilidade da penalidade excluir o pagamento de uma quantia a ela correspondente[2]?

E o **pagamento parcial de um crédito tributário, diferentemente do que acontece no Direito Civil, não importa em presunção de pagamento das demais parcelas em que ele se decomponha** (art. 158, I). Da mesma forma, o pagamento total de um crédito tributário não resulta na presunção do pagamento de outros créditos, referentes a mesmo ou outro tributo Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 28-01-2007: "Sobre o pagamento, a principal e mais comum hipótese de extinção da obrigação tributária, o CTN estabelece uma série de normas que o disciplinam. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento, quando parcial, das prestações em que se decomponha e, quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos". (art. 158, II)[3]. Veja o comando legal:

> Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:
> I – quando parcial, das prestações em que se decomponha;
> II – quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

Assim, não pode subsistir o argumento da Fazenda Pública de recusa do recebimento de pagamento de um tributo em razão de uma suposta dívida, ainda não paga, referente à outra exação, ou em virtude de o valor satisfeito ser menor do que o efetivamente devido. Qualquer quantia oferecida pelo contribuinte pode e deve ser recebida, sem afetar posterior cobrança de diferença, se for o caso[4].

O art. 159 estabelece ser o **local do pagamento do tributo, salvo disposição contrária da legislação pertinente, a repartição competente do domicílio do sujeito passivo da relação jurídica tributária**.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 28-01-2007: *"Sobre o pagamento, a principal e mais comum hipótese de extinção da obrigação tributária, o CTN estabelece uma série de normas que o disciplinam. Quando a lei não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do local em que tenha sido verificada a ocorrência do fato gerador daquele tributo".*

À época da edição do CTN tal procedimento era prática corriqueira, porém, hodiernamente, os tributos são pagos, por via de regra, na rede bancária devidamente credenciada pelo Fisco (art. 7º, § 3º). Veja-o:

> Art. 7º. (...)
> § 3º. Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

O prazo para o pagamento dos tributos é definido na legislação própria de cada gravame, mas salvo regra contrária, aplica-se o disposto no art. 160 do

CTN, a saber, o prazo é de 30 (trinta) dias, contados da data de notificação do lançamento ao contribuinte, lembrando que o parágrafo único do artigo supramencionado autoriza a concessão de desconto pela antecipação do pagamento, desde que preenchidas algumas condições. Veja-o:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 28-01-2007: *"Sobre o pagamento, a principal e mais comum hipótese de extinção da obrigação tributária, o CTN estabelece uma série de normas que o disciplinam. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições em que estabeleça".*

Art. 160. **Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Roraima (VII Concurso), em 07-06-2008: *"Em determinado município, em que a legislação tributária do IPTU não fixe data do vencimento para o pagamento do imposto, se um contribuinte for notificado em maio de 2008 para pagamento do IPTU de 2008 e não houver prazo previsto no corpo da notificação, poderá ele efetuar o pagamento no prazo de até 31 de dezembro de 2008".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça/RO, em 07-06-2008: *"Em determinado Município, em que a legislação tributária do IPTU não fixe data do vencimento para o pagamento do imposto, se um contribuinte for notificado em maio de 2008 para pagamento do IPTU de 2008 e não houver prazo previsto no corpo da notificação, poderá ele efetuar o pagamento no prazo de até 31 de dezembro de 2008".*

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.

É importante registrar o entendimento contrário, da lavra de Ruy Barbosa Nogueira[5], perante a questão ligada à **concessão de desconto pela antecipação do pagamento do tributo**:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"A Legislação Tributária não poderá, sob qualquer alegação, conceder desconto por antecipação de pagamento do crédito tributário".*

"Cometendo verdadeiro abuso contra o princípio de liberdade, garantia e facilitação dos meios de defesa dos acusados, já vimos que certas leis fiscais vêm concedendo descontos de meras pretensões de créditos apenas acusadas em autos de infração e levantamentos fiscais, para que o contribuinte, 'renunciando' à defesa, os pague sem discutir. Não é para essa finalidade de cerceamento de defesa que o CTN autoriza tais descontos. Já vimos que nesse sentido não pode a lei ordinária instituí-los porque tais medidas são coercitivas, são expressão de fiscalismo contra o livre acesso ao Poder Judiciário e ao da ampla defesa. Se até na ordem privada a Constituição prevê a 'repressão ao abuso do poder econômico', não é crível que o Estado-fisco exacerbe o quantum das multas para, apenas lavrada a acusação fiscal, acenar com descontos para que o sujeito passivo, atemorizado pelas quantias, correção monetária e outros ônus, se veja impedido de discutir, premido entre a liberdade de pedir justiça e o abuso econômico de oferecimento de desconto antes de apurado, definitivamente, o crédito".

Sobre os juros, o CTN estabeleceu a taxa de 1% ao mês, independente da razão que tenha ocasionado o atraso no pagamento do tributo, e previu medidas sancionatórias aplicadas aos casos em que se tenha verificado atraso.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008: *"O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária"*.

A taxa de juros de 1% ao mês veio a ser posteriormente marginalizada, dando lugar à aplicação da taxa SELIC ao montante em atraso, ficando a original mantida apenas em caráter supletivo.

2.1 Consulta tributária

Trata-se de procedimento administrativo de satisfação de dúvidas atinentes à legislação tributária, formuladas pelo contribuinte ao Fisco. A consulta tributária tem previsão no CTN, no art. 161, § 2º:

Art. 161. O crédito não integralmente pago é acrescido de **juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das **penalidades** cabíveis.
(...)
§ 2º. O disposto neste artigo não se aplica na pendência de **consulta** formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (Grifos nossos)

O questionamento em **consulta** deve ser razoável, enfocando um possível deslize do legislador, que tenha omitido algo, ou, ainda, dito a lei, mas com obscuridade ou ambiguidade. Tais vícios de compreensão, como é cediço, repelem a segurança e certeza que devem reger o diálogo entre a norma e seu destinatário. Daí se prever uma solução à satisfação da dúvida: a **consulta tributária**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"A resposta consubstanciada na decisão do processo de consulta tem caráter vinculante tanto para a Administração como também para o contribuinte"*.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"Após a resposta à consulta, a Administração pode alterar o entendimento nela expresso, sendo que a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela Imprensa Oficial"*.

No âmbito federal, a consulta está regida pelos arts. 46 a 58 do Decreto n. 70.235/72, bem como pelos arts. 48 a 50 da Lei n. 9.430/96.

É importante realçar que o consulente pratica conduta comissiva, tradutora de boa-fé, respondendo, apenas, pelo tributo + **correção monetária**. Não se cobram juros moratórios nem multa, caso a resposta à consulta – de forma escrita e observados os requisitos legais que a permeiam – se aperfeiçoe antes da data de vencimento do pagamento do tributo objeto de questionamento (art. 161, § 2º). Portanto, nesta consulta o **sujeito passivo** tem apenas o encargo do tributo em questão e a devida correção monetária, ficando afastada a possibilidade de cobrança de multa ou juros por meio desse procedimento. Caso a formulação da consulta ao Fisco seja ulterior ao vencimento do prazo para pagamento do tributo, a quantia será "vitaminada" pelo acréscimo de juros.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"A SF Serviços Gerais Ltda. recebeu em seu domicílio cobrança relativa ao IPTU. Por considerar indevida a cobrança, a SF Serviços Gerais Ltda. formulou consulta à administração tributária competente, dentro do prazo de pagamento do tributo, e, após sanada a dúvida, pagou o imposto mediante uma cártula de cheque. Enquanto estiver pendente resposta da administração tributária, quanto à consulta formulada pela SF Serviços Gerais Ltda., não incidirão multa, juros de mora e atualização monetária de eventual débito existente".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"Somente os sujeitos passivos da obrigação tributária têm titularidade ativa no processo de consulta".*

É de se registrar, porém, que há uma vertente doutrinária cujo entendimento segue a direção contrária, argumentando que a consulta feita após o vencimento do prazo para pagamento do tributo também tem o condão de suspender o fluxo moratório, pois a demora na resposta pelo Fisco deve somente a ele ser imputada, e jamais ao consulente[6].

2.2 A restituição de pagamento indevido ou a maior e o prazo prescricional

O CTN, além dos prazos tradicionalmente oponíveis à Fazenda, cuida de lapsos temporais para o contribuinte pleitear a restituição de quantias pagas indevidamente, independentemente de a prática do ato pelo sujeito passivo ter ou não se operado por sua vontade ao tempo da realização do pagamento inconveniente. Com efeito, em Direito Tributário, "a vontade é irrelevante na formação da relação jurídica[7]".

A doutrina e a jurisprudência divergem quanto à natureza jurídica desse prazo: se é de decadência ou é de prescrição. Aliomar Baleeiro rotulava-o de decadência; Alberto Xavier, por sua vez, considerava-o prescricional. **As Bancas têm preferido associá-lo ao prazo prescricional**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no 52º Concurso para o cargo de Juiz

Substituto/GO, em 12-06-2006: *"No Direito Tributário, deve-se analisar o instituto da prescrição sob os dois sujeitos da relação: a prescrição do direito do Fisco é a perda de seu direito de propor ação executiva fiscal; para o contribuinte, é a perda do direito de ação para pleitear a repetição".*

Desse modo, no Direito Tributário, deve-se analisar o instituto da prescrição sob os dois sujeitos da relação: a prescrição do direito do **Fisco** é a perda de seu direito de propor ação executiva fiscal; para o **contribuinte**, é a perda do direito de ação para pleitear a repetição.

Observe o **art. 165 do CTN**:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de **prévio protesto**, à restituição total ou parcial do tributo (...).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/AL, em 05-05-2002: *"O prévio protesto não é condição indispensável ao exercício do direito à restituição total ou parcial do tributo pago indevidamente pelo sujeito passivo".*

Se for pago o tributo a maior, o contribuinte tem direito à restituição, sem qualquer empecilho a ser imposto pelo fisco, pois qualquer óbice representa verdadeiro locupletamento do erário desprovido de causa.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"Sobre a extinção do crédito tributário, é possível afirmar que o sujeito passivo tem direito à restituição do tributo indevidamente recolhido ou pago a maior, mediante a prova do erro e protesto".*

É claro que não estamos a discutir as vicissitudes provocadas pelo art. 166 do CTN, quando se mostra como inafastável empecilho à restituição dos tributos indiretos, conquanto paradoxalmente ele mesmo venha a se materializar no dispositivo legal que a autoriza. Observe-o:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"A respeito da repetição de indébito tributário, é possível afirmar que, no caso de impostos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, demanda prova de que o contribuinte assumiu tal encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, expressa autorização deste para recebê-la".*

São gravames dotados do fenômeno da repercussão financeira, havendo disparidade entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Aquele é a pessoa sobre a qual recai efetivamente o encargo financeiro do tributo, enquanto este é o sujeito passivo definido por lei como responsável pelo pagamento da exação.

Destarte, cabe ao contribuinte de direito pleitear a repetição do indébito, desde que fique comprovada a não transferência do encargo financeiro (prova da não repercussão) relativo ao tributo, ou esteja ele autorizado expressamente pelo terceiro que suportou o

referido encargo a receber a restituição (art. 166, do CTN e Súmula n. 546, do STF).

Via de regra, o pagamento indevido ou a maior será restituído (administrativa ou judicialmente), independentemente de provas sobejas. Vale dizer que, para o exercício do direito, é suficiente a apresentação da guia de recolhimento. Observe a ementa:

> **EMENTA:** PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. IOF. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. CÓPIA AUTENTICADA DO DARF. ARTS. 365, III, E 384 DO CPC. 1. A cópia autenticada de DARF é documento hábil para a comprovação do recolhimento indevido de tributo em sede de ação de repetição do indébito. 2. Recurso especial provido. (REsp 267.007/SP, 2ª T., rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 27-09-2005)

Ademais, o particular não está obrigado a primeiramente postular na órbita administrativa, para, após, recorrer à via judicial. Aliás, para o STJ, o prazo prescricional para a repetição de indébito não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa. Observe a ementa:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. FINSOCIAL. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PEDIDO ADMINISTRATIVO. INTERRUPÇÃO/SUSPENSÃO. INOCORRÊNCIA. PRECEDENTES. (...) 5. O prazo prescricional, para fins de restituição de indébito de tributo indevidamente recolhido, não se interrompe e/ou suspende em face de pedido formulado na esfera administrativa. 6. Precedentes desta Corte Superior. 7. Agravo regimental não provido. (AgRg no Ag 629.184/MG, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 03-05-2005)

Passemos agora à análise do **art. 168 do CTN**:

> Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
> I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;
> II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Como se pode notar, **para se repetir valor pago indevidamente ou a maior, deve-se obedecer ao prazo legal de 5 (cinco) anos, a contar da extinção do crédito tributário**. Assim, a contagem é bastante singela, seguindo-se a literalidade do CTN, como se pode notar no exemplo a seguir: paga-se o tributo a maior em janeiro de 2003, devendo, portanto, o contribuinte repetir o valor até o mês de janeiro de 2008, quando se dará o fim do lustro, considerando-se o pagamento como a data de extinção do crédito tributário.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-04-2008: *"Considere que certo contribuinte decida promover ação de repetição de indébito em razão do recolhimento indevido do ICMS, cujo fato gerador ocorreu em janeiro de 2007. Nesse caso, conforme a jurisprudência do STJ, o prazo para o contribuinte propor ação de repetição de indébito tributário será de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador".*

Quanto ao tempo hábil a pleitear a restituição, diga-se que o inciso primeiro do art. 168 do CTN passou a ter nova interpretação à luz do art. 3º da LC n. 118/2005.

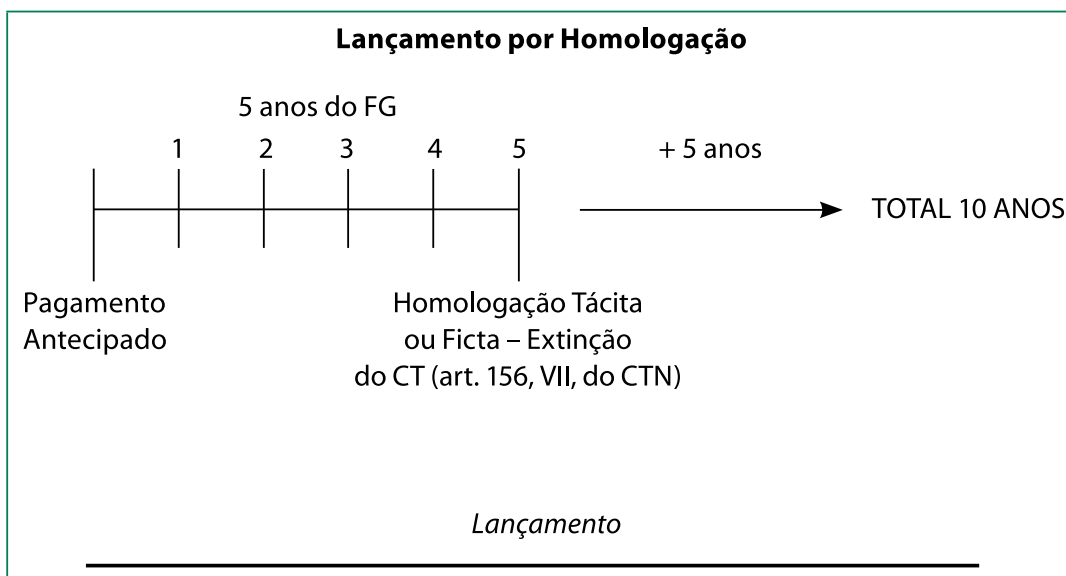
Como se notou acima, na reprodução do dispositivo, **o prazo para pleitear a restituição de importância tributária é de 5 (cinco) anos contados da data da "extinção do crédito tributário"**, isto é, a data do pagamento indevido. Nesse passo, conforme se depreende do 3º da LC n. 118/2005, a extinção do crédito tributário, nos

lançamentos por homologação, deverá ocorrer num momento anterior à homologação, qual seja, na própria data do pagamento antecipado. Não nos parece o mais razoável. O aprofundamento do tema será feito nos parágrafos seguintes.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Pú-blico do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Paraná, em 26-07-2009: *"O direito de pleitear a repetição de indébito tributário extingue-se em 10 (dez) anos, contados da data da efetivação do pagamento, pelo contribuinte".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007.

Vamos analisar o art. 3º da LC n. 118/2005:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

É fácil perceber que art. 3º sepultou a teoria dos "cinco mais cinco", por muitos anos chancelada no STJ, segundo a qual a restituição de tributos constituídos por lançamento por homologação obedecia a um prazo de 10 anos, ou seja, 5 anos para homologar (art. 150, § 4º c/c art. 156, VII, ambos do CTN) e outros 5 anos para a prescrição da ação (art. 168, I, CTN). Portanto, o termo a quo para a contagem do prazo de restituição se dava com a data da homologação (seja expressa ou tácita). Observe a demonstração gráfica:

Com base no art. 150, § 4º do CTN, o prazo para a homologação é de cinco anos, assim, a Fazenda Pública teria cinco anos para homologar o lançamento (a contar do fato gerador) e, findo este prazo, o sujeito passivo teria mais cinco anos para pleitear a restituição, ou seja, a consagração da tese dos "cinco mais cinco anos".

O STJ decidiu, curiosamente, há um tempo, que o termo inicial para a contagem do prazo (cinco anos) de restituição de tributo pendente de homologação tácita seria a data do pagamento indevido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. PARCELAS INDENIZATÓRIAS. PRESCRIÇÃO. TERMO "A QUO". PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO. O prazo prescricional para restituição de parcelas indevidamente cobradas a título de imposto de renda é de cinco

anos, contados da extinção do crédito tributário, isto é, de cada retenção na fonte. Embargos de divergência acolhidos. (EREsp 258.161/DF, 1ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 13-06-2001)

Entretanto, em 1994, o STJ mudou o entendimento, passando a considerar, no âmbito do lançamento por homologação, a data da homologação tácita como o início do prazo para restituição. Nessa medida, passou-se a contar o prazo de cinco anos após o fato gerador, e, após, acrescia-se a este marco outro prazo de 5 anos, a contar da homologação.

Assim, o STJ concebeu no caso de retenção indevida de IOF na fonte (REsp 641.897/PE-2005) e retenção indevida de IRRF (EDivREsp 289.398/2002), considerando que se devia contar o prazo de 5 anos, a partir da retenção indevida na fonte, acrescidos de mais um quinquênio.

Tal entendimento, dotado de adequado suporte normativo, conquanto não o fosse adotado por todos Tribunais, consagrou-se na 1ª Seção do STJ[8], no julgamento do EREsp 435.835/SC:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI N. 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES. 1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. 2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco. 3. A ação foi ajuizada em 16-12-1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação. 4. Precedentes desta Corte Superior. 5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto. (EREsp 435.835/SC, 1ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, rel. p/ ac. Min. José Delgado, j. 24-03-2004)

A LC n. 118/2005 promoveu o sepultamento da tese em epígrafe. Após sua entrada em vigor (09-06-2005), os pedidos de restituição passaram a obedecer a um singelo e exclusivo prazo de cinco anos, contado do dia do pagamento indevido, e não mais de sua homologação tácita para os tributos com lançamento por homologação.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: *"A partir da vigência da Lei n. 118/05, o prazo prescricional da ação de repetição de indébito de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos a contar da data do pagamento".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"Quanto à repetição do indébito tributário, no caso de tributos lançados por homologação, é possível afirmar que o prazo de prescrição quando o pagamento ocorreu antes da vigência da LC 118/05, deve observar a legislação anterior, mas observar o limite de 5 anos a contar da lei nova".*

De mais a mais, art. 3º da LC n. 118/2005 traz a expressão “para efeito de interpretação do inciso I...”, deixando clara a intenção do legislador em interpretar um dispositivo em aplicação.

Com isso, devemos observar o que dispõe o art. 106 do próprio CTN:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
> I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

A lei tributária poderá atingir fatos passados quando esta for expressamente interpretativa, isto é, quando for criada meramente para esclarecer um ponto obscuro na legislação vigente, e tal esclarecimento não poderá acarretar aplicação de penalidades.

Parece-nos, portanto, que o legislador pretendeu imprimir na norma em comento (LC n. 118/2005) o cunho de lei interpretativa, a fim de revesti-la de vigência retrospectiva.

Questionamentos judiciais surgiram em relação à constitucionalidade desta aplicação pretérita, tendo em vista o direito adquirido em face dos inúmeros entendimentos jurisprudenciais advindos em nossa ordem jurídica, garantindo a tese dos “cinco mais cinco” anos.

A interpretação em tela – intitulada autêntica ou legal – é atividade anômala do Poder Legislativo, que assume papel exegético para modificar aquilo que, em tese, não lhe convém.

Entendemos que esta interpretação deve ter eficácia apenas para o futuro, ou seja, da vigência desta Lei Complementar em diante, prevalecendo a segurança jurídica. O STJ, em pouco tempo, chancelou esse modo de ver:

> **EMENTA:** (...) 1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador — sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da “actio nata” (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08-10-2003).
> 2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. **Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.**

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará (PGE/PA), para o cargo de Procurador do Estado do Pará, em 25-01-2009: *“Após a declaração de inconstitucionalidade da hipótese da retroatividade da lei trazida pela Lei Complementar 118/05, por não configurar norma meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, deve-se entender que o início de fluência do prazo prescricional para pedir a restituição de pagamentos indevidos deve ser contado a partir da vigência da referida Lei Complementar (09-06-2005). Assim o prazo de cinco anos para a repetição do indébito a contar da data do pagamento, somente se deve aplicar a pagamentos efetuados a partir da sua vigência”.*

> 3. O art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o

da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AG 633.462/SP, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 17-03-2005). (Grifo nosso)

Em 29 de setembro de 2007, houve a arguição de inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no REsp n. 644.736/PE, com trânsito em julgado em 27-09-2007, em que o STJ reconheceu a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC n. 118/2005, entendendo que o prazo prescricional deve ser contado da seguinte forma:

1. Pagamento de tributo efetuado a partir da vigência (09-06-2005), com fato gerador ocorrido **após** esta data, o prazo é de 5 anos a contar da data de pagamento;
2. Pagamento de tributo efetuado antes da vigência (09-06-2005), com fato gerador ocorrido **antes** desta data, vale a regra de prescrição do regime anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei;
3. Pagamento de tributo efetuado após a vigência (09-06-2005), com fato gerador ocorrido **antes** desta data, vale a regra de prescrição do regime anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei.

Fica claro que, para o STJ, o relevante era a "data do pagamento" – se esta ocorrera antes ou depois da data de vigência da LC n. 118/2005 (09-06-2005) –, para fins de definição sobre a aplicação dos prazos de 5 anos ou 10 anos. Em 2009, em Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, CPC), o STJ sacramentou seu modo de ver:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO. (...) **5.** Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada."). **6.** Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido. (...) (REsp 1.002.932/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 25-11-2009)

Ocorre, porém, que a questão chegou ao STF, e esta Suprema Corte, concluindo o julgamento de mérito do RE 566.621/RS em repercussão geral (Plenário, rel. Min. Ellen Gracie, j. em 04-08-2011), deu uma guinada na análise do caso: passou a considerar relevante, diferentemente, a "data da propositura da ação", ou seja, afastou parcialmente a jurisprudência anterior do STJ fixada no REsp 1.002.932/SP (Repetitivo), acima citado. Assim, a "demanda proposta" após o dia 9 de junho de 2005 avocaria o novo prazo de 5 anos; por sua vez, se proposta antes da data, aplicar-se-ia a regra antiga, ou seja, a dos 10 anos (limitada a 5 anos após 9 de junho de 2005).

O STJ, diante do entendimento da Suprema Corte, sentiu-se propenso a rever o seu

veredicto, com o fito de acompanhar a visão do STF. Vale a pena ler a didática ementa a seguir:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. **1.** O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp n. 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior. **2.** No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n. 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova (9.6.2005). **3.** Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, do CTN. **4.** Superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009. **5.** Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1.269.570/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª T., j. em 23-05-2012) (Grifos nossos)

Diante do exposto, é possível concluir, apreciando a solução de um teste solicitado em recente prova do ENADE/2012:

> **Conclusões:**
>
> "**I.** Aplica-se a ações ajuizadas a partir de 09/06/2005 o novo regime do prazo prescricional para o ajuizamento de ação de repetição do indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação.
>
> **PORQUE**
>
> **II.** O STJ, revendo seu posicionamento anterior, consolidou entendimento, na esteira do decidido pelo STF, de que se deve considerar como marco para a aplicação do novo regime de prazo prescricional a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento do tributo), em confronto com a data da vigência da lei nova (09/06/2005)."
>
> **GABARITO:** As asserções **I** e **II** são proposições verdadeiras, e a **II** é uma justificativa da **I**. **(Questão solicitada no SINAES/ENADE/nov. 2012)**

À guisa de complementação, vale a pena tecermos alguns comentários sobre o prazo pra restituir com a declaração de inconstitucionalidade de norma.

Até 2004, prevaleceu na 1ª Seção do STJ o entendimento abaixo destacado, em total prestígio do princípio da actio nata.

Originariamente, o STJ[9] entendeu que:

a) **Em sede de controle direto ou concentrado de inconstitucionalidade (eficácia erga omnes):** o termo a quo é a data da publicação do acórdão do STF que declarou a inconstitucionalidade (data do trânsito em julgado da ADIN);

b) **Em sede de controle difuso de inconstitucionalidade (inter partes):** o termo a quo é a data da publicação da resolução do senado que suspender, erga

omnes, o dispositivo declarado inconstitucional incidenter tantum pelo STF. **Exemplo (I):** o STF declarou incidentalmente a inconstitucionalidade do PIS, com eficácia "erga omnes", com a publicação da Resolução do Senado n. 49/95 (PUBLICAÇÃO: 10-10-1995), tornando sem efeitos os DLs 2.445/88 2.449/88. O prazo prescricional para repetir o PIS iniciou-se em 10-10-1995, extinguindo-se em 09-10-2000.

Ocorre que, em março de 2004, o STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência n. 435.835/SC, reconsiderou o entendimento em epígrafe para firmar nova posição, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade **não** influi na contagem de prazo para repetição (ver REsp 703.950/SC-2005, 2ª T., e REsp 801.175/MG-2006, 1ª T.).

Com efeito, na visão mais recente do STJ (REsp 1.110.578/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 12-05-2010) – a qual permanece franqueando prevalência ao prazo de restituição do CTN –, "a declaração de incons-titucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício".

Efetivamente, o direito não pode se originar da decisão do STF. Cada contribuinte, antes mesmo da decisão do STF, pode buscar o reconhecimento do direito no Judiciário no controle difuso. Este sempre foi o entendimento adotado no TRF da 4ª Região e, agora, adotado no STJ. Com este entendimento, no citado REsp 435.835/SC, volta-se a aplicar o prazo de restituição constante do CTN.

A Receita Federal, ad argumentandum, não atribui à decisão do STF, nos controles difuso e concentrado, nenhuma repercussão na contagem do prazo, que é feita a contar da extinção do crédito tributário, conforme Ato Declaratório SRF n. 096 (26-11-1999).

Entretanto, como a questão é de índole constitucional, embora se saiba que é do STJ a competência para interpretar a legislação federal, parece que a última palavra deve caber ao STF, que aplica a data da inconstitucionalidade como termo a quo (ver RE 136.805/94, no âmbito dos Empréstimos Compulsórios incidentes sobre a aquisição de automóveis).

Vamos, agora, à análise do **art. 169 do CTN**:

Art. 169. **Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São Jo-sé-SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-062007: *"De acordo com o disposto no CTN, prescreve em cinco anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"Prescreve em cinco (5) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar o pedido de restituição".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Regional do Cariri (URCA/CE), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Juazeiro do Norte/CE (SECITECE), em 2009: *"Prescreve em 2 anos o direito a interpor ação anulatória da decisão administrativa que denegar restituição".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição do indébito tributário"*.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

A ação a que faz menção o indigitado artigo é a ação de repetição de indébito, e não a "ação anulatória de débito fiscal", como se faz parecer. Não obstante a atecnia no dispositivo, se houver denegação do pedido na órbita administrativa, poderá o contribuinte se socorrer do Poder Judiciário, provocando-o por meio da ação judicial hábil ao ressarcimento de tributos pagos a maior ou indevidamente – Ação de Repetição de Indébito.

Com efeito, a "função jurisdicional administrativa" é despida de poder de ditar a aplicação da lei, como reservado ao Judiciário. Portanto, a decisão administrativa do órgão julgador, embora definitiva (art. 42, do Decreto n. 70.235/72), traduz-se em ato administrativo ou, nos dizeres magistrais de Celso Antônio Bandeira de Mello, "ato de administração contenciosa", podendo ser objeto de reapreciação na via judicial, em razão do princípio constitucional do livre e amplo acesso ao Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF).

O artigo trata de prazo prescricional especial (**biênio prescricional** – uma exceção à regra do lustro do art. 174 do CTN), podendo estar sujeito a causas de suspensão ou interrupção.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Juiz de Direito/PR, em 27-04-2006: *"Prescreve em 5 (cinco) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição do tributo indevidamente pago"*.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/PR, para o Exame de Ordem, em 20-08-2006: *"Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição"*.

O parágrafo único versa sobre causa interruptiva, com dies a quo no "início da ação judicial" – expressão que deve ser compreendida como a data da distribuição da ação. O detalhe curioso é que, interrompido o prazo, a contagem não se reinicia de imediato e nem por inteiro, como costuma ocorrer. O recomeço se faz pela metade (um ano) e somente a partir da "intimação" (melhor seria citação) válida do representante da Fazenda. Trata-se de prazo afeto à prescrição intercorrente, devendo ser somente reconhecida se o autor for o responsável pela paralisação no processo. Assim, o direito do autor poderá ficar prejudicado se ele der efetiva causa a que o processo fique paralisado, isto é, somente tem curso havendo demora decorrente de fato imputável ao autor da ação.

3 COMPENSAÇÃO

A definição de compensação pode ser extraída do Direito Privado, conforme os arts. 368 a 380 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002), segundo o qual a compensação é modalidade extintiva de obrigação, quando se é devedor e credor, concomitantemente.

Ocorre, portanto, a "extinção de obrigações recíprocas entre as mesmas pessoas que

se reputam pagas (totalmente ou parcialmente)”[10].

Trata-se de **modalidade indireta (por lei) de extinção do crédito tributário**, por meio do confronto entre créditos e débitos, evitando-se a desnecessária “(...) multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais. Notória a vantagem da compensação na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos diversos. Dessa forma, poupam-se várias complicações e ônus, em razão da simples amortização dos créditos recíprocos, eliminando-se repetidas transferências ou movimentações de dinheiro e os naturais riscos de atrasos, perdas, etc.”[11].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no VII Concurso para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 16-11-2004: *“Sobre compensação do crédito tributário, exige-se para o seu exercício decreto executivo autorizador, liquidez das dívidas e crédito vencido ou vincendo”.*

Observe os arts. 170 e 170-A do CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, **vencidos ou vincendos**, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: *“A compensação somente pode ser instituída por lei, sendo facultado que a norma determine as garantias necessárias à operação”.*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: *“Os créditos contra a fazenda pública utilizáveis na compensação podem ser tanto os vencidos como os vincendos”.*

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial (LC n. 104/2001).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Estado/SP, em 04-09-2005: *“Compensação é forma de extinção do crédito tributário, sendo vedada mediante o aproveitamento do tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 23-02-2003.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Esta-duais/MT, em 1º-06-2008.

Observe a jurisprudência a seguir, demonstrando a necessidade de lei autorizativa para esta causa extintiva do crédito tributário:

EMENTA: A compensação de ICMS só é permitida se existir lei estadual que a autorize. Não se lhe aplica o art. 66 da

Lei n. 8.383/1991. Esse dispositivo tem sua área de atuação restrita aos tributos federais a que ele se dirige, conforme expressa sua redação. A referida lei não tem natureza complementar, ela só se aplica aos tributos federais. Outrossim, o art. 170 do CTN, conforme expressamente exige, só admite compensação quando existir lei ordinária a regulamentá-la em cada esfera dos entes federativos. A Turma, prosseguindo o julgamento, por maioria, negou provimento ao agravo. (AgRg no REsp 320.415-RJ, rel. originário Min. Milton Luiz Pereira, rel. para ac. Min. José Delgado, j. 06-02-2003)

A compensação não pode ser feita ao bel-prazer do contribuinte, pois carece de lei autorizativa e, mais especificamente, de uma autorização do Poder Executivo (com respaldo naquela lei para efetuá-la). Exemplo: a Lei n. 8.383/91 (Art. 66 c/c art. 39 da Lei n. 9.250/95) permite a compensação dos tributos federais com a mesma destinação constitucional ou quando arrecadados pelo mesmo sujeito ativo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/SP, em 14-092008: *"No que diz respeito à compensação do crédito tributário, o direito do contribuinte à compensação de créditos tributários não é auto-aplicável, dependendo de lei".*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TJ/SC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em agosto de 2007: *"Pode-se compensar créditos tributários do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, deferido através de medida liminar".*

Observe os entendimentos jurisprudenciais nesse sentido, no STJ:

EMENTA: A compensação tributária prevista no art. 66 da Lei n. 8.383/91 pressupõe que os tributos são da mesma espécie. Na hipótese, o contribuinte busca, por meio de mandado de segurança, o reconhecimento de seu direito de compensar o crédito relativo a créditos-prêmio do IPI com os débitos referentes ao IRRF. Contudo a Turma deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional, entendendo que os referidos tributos são de espécie e fatos geradores diferentes, portanto não compensáveis os respectivos créditos e débitos. Precedente citado: RMS 7.529-SP, DJ 15-12-97. (REsp 214.422/SE, rel. Min. Peçanha Martins, j. 27-11-2001);

EMENTA: O voto condutor do acórdão buscou na doutrina os critérios para definir o que seriam impostos da mesma espécie nos termos da Lei n. 8.383/1991, além de examinar os impostos confrontados, concluindo, de acordo com os tributaristas, pela observância da unidade operacional do sistema, ou seja, se são instituídos e arrecadados pela mesma pessoa jurídica e com igual destinação. Na prática, os impostos de importação e exportação foram instituídos ambos pela União e por ela são arrecadados. Destinam-se também, um e outro, à formação de uma política extrafiscal, sem conotação arrecadatória, servindo ambos para regular o mercado. Sendo assim, são impostos da mesma espécie pelas semelhanças de origem, de finalidade e de operacionalização, podendo haver compensação entre eles. Com esse entendimento e prosseguindo o julgamento, a Turma, por maioria, negou provimento ao REsp da Fazenda Nacional. (REsp 252.241/RJ, rel. originário Min. Peçanha Martins, rela. para ac. Min. Eliana Calmon, j. 03-12-2002).

Acresça-se a isso o fato de que a **lei ordinária** que disciplinar o regime da compensação não pode estabelecer condições e restrições que resultem na inviabilização ou mesmo inibindo a plena e integral compensação[12].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"Toda a disciplina de compensação de impostos é matéria atinente e exaurida apenas no que contiver as expressas disposições da Constituição da República, sendo vedado que o regime de compensação de imposto seja disciplinado por lei complementar".*

Vale lembrar que "além da função liberatória das obrigações, a compensação acarreta

os efeitos seguintes: os juros deixam de fluir; os acessórios (garantias reais, penhores, hipoteca, fiança) extinguem-se com os créditos; a prescrição não mais se consuma e impede a ocorrência de mora do devedor”[13].

O contribuinte não pode apurar a certeza e liquidez sem contar com a chancela do Executivo ou do Judiciário. Assim, nos lançamentos por homologação, pode ele, se quiser, compensar seus créditos informando-os na DCTF – Declaração Centralizada de Tributos Federais, porém deve aguardar a confirmação (homologação) do Fisco.

Nos casos em que a compensação de tributos depender de autorização do Fisco, tal permissão não pode ser eivada de caprichos praticados pela autoridade sob a manta de poderes discricionários. Como ensina Pontes de Miranda, na compensação inexiste arbitrium; por isso, onde couber a compensação, sua alegação produz efeitos ipso jure[14].

Ressalte-se que a Lei Complementar n. 104/2001 inovou ao trazer o art. 170-A, exigindo o trânsito em julgado da sentença autorizativa de compensação, na Ação na qual se pleiteia o encontro de débitos e créditos, obstaculizando, com maior vigor, a obtenção do direito de compensar por meio de provimento judicial initio litis, isto é, por **liminar em mandado de segurançaa** ou por tutela em ações ordinárias, a par das Súmulas **212b** e 213 do STJ:

> **a.** Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Estado do Paraná, em 2008: *“O mandado de segurança não se constitui na ação adequada para a defesa do direito à compensação tributária”.*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, pa-ra o cargo de Fiscal da Receita Estadual do Estado do Acre (SGA/Sefaz/AC), em 23-08-2009: *“O mandado de segurança não constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.*
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 13-01-2008: *“Mandado de segurança não constitui ação possível para a declaração do direito à compensação tributária”.*
> **b.** Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Titular de Serviços Notariais e de Registro no Distrito Federal (TJDFT), em 19-10-2008: *“Segundo entendimento já sumulado do STJ, a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória”.*

> **Súmula n. 212:** A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar.
> **Súmula n. 213:** O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Aliás, segundo a dicção da **Súmula 460 do STJ**, “é incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte”.

Diga-se que o art. 170-A do CTN somente é aplicável aos casos em que o contribuinte já pagou determinado tributo, que entende indevido pela invalidade da lei que o instituiu. Portanto, veda-se a compensação neste caso.

Estando a lei ainda em vigor, é necessário o ajuizamento da ação, além do trânsito em julgado de decisão que lhe seja favorável para que se opere a compensação. Por outro lado, se já houver declaração da in-constitucionalidade da lei pelo STF, Resolução

do Senado a respeito ou se tratar de mero erro de cálculo, entendemos que o dispositivo não há de ser aplicado, permitindo-se a compensação.

Observe o quadro comparativo:

COMPENSAÇÃO	
Art. 170 do CTN	**Art. 66, da Lei n. 8.383/91**
CTN = Lei Complementar	Lei n. 8.383/91 = Lei Ordinária
Norma dirigida à autoridade fiscal	Norma dirigida ao contribuinte
Concerne à compensação de crédito tributário	Concerne à compensação no âmbito do lançamento por homologação
Depende de prévia autorização da autoridade fazendária	Não depende de prévia autorização* da autoridade fazendária (de pedido à Receita Federal do Brasil)
Necessidade de verificação da certeza e liquidez dos créditos	Desnecessidade de verificação da certeza e liquidez dos créditos
Anterior verificação do quantum pela autoridade fiscal	Posterior verificação do quantum pela autoridade fiscal
Qualquer espécie de tributo	Somente para tributos da mesma espécie**
* Dessa forma, o contribuinte, em vez de antecipar o pagamento do tributo, registra na escrita fiscal o crédito oponível à Fazenda Pública, recolhendo apenas o saldo devido. À Receita Federal do Brasil, a seu turno, cabe verificar a correção da compensação efetuada, homologando o pagamento ou constituindo o crédito remanescente, se houver. ** Segundo previsão do art. 66 da Lei n. 8.383/91, a compensação somente se dará entre tributos, contribuições e receitas da "mesma espécie" – expressão que pode ser compreendida como **(I)** "mesma destinação constitucional" (Apelação Cível n. 3095535-1, de 1995, TRF3, rel. Des. Anna Maria Pimentel, DJU, Seção II, de 15.10.1997, p. 85.584) e **(II)** administradas pelo "mesmo ente administrativo".	

Por fim, sendo o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado, o contribuinte credor poderá optar pelo recebimento do valor a que tem direito, ou pela via do precatório ou pela via da **compensação**. É o que dispõe, em termos similares, a **Súmula 461 do STJ**. A opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório ou requisição de pequeno valor cabe ao contribuinte credor, haja vista que constituem, todas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação que teve a eficácia de declarar o indébito. Assim se orienta o STJ, conforme se nota no REsp 1.114.404/MG, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª T., j. em 10-02-2010.

4 TRANSAÇÃO

A transação é o acordo para concessões recíprocas que põem fim ao litígio, conforme os arts. 840 a 850 da Lei n. 10.406/2002). Há previsão específica no CTN, conforme o **art. 171**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"Sobre a extinção do crédito tributário, é possível afirmar que é admitida a transação mediante concessões mútuas, previstas em Lei, que indicará a autoridade competente para autorizá-la em cada caso".*

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em **determinação (sic)** de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso. (Grifo nosso)

Neste ajuste legal, como mais uma modalidade indireta de extinção do crédito tributário, há reciprocidade de ônus e vantagens. Ademais, depende a transação de lei autorizativa para sua instituição, na qual deve ser indicada a autoridade competente para realizar a transação em cada caso, bem como explicitar as concessões que poderão ser feitas ao contribuinte.

O CTN admite tão só a transação terminativa, e não a "preventiva". Com efeito, é pressuposto de tal causa extintiva do crédito tributário a existência de um litígio entre o Fisco e o contribuinte. Ademais, o art. 171 anuncia o termo "determinação" (sic; leia-se terminação) do litígio, sem fazer menção a que tipo de litígio se refere, se judicial, se administrativo ou ambos. Entendemos que, no silêncio, é cabível a transação tanto em esfera judicial como na esfera administrativa.

Exemplo: desconto na multa para pagamento à vista em autos de infração; parcela única do IPVA, IPTU, com desconto (a parte recolhida será extinta pelo pagamento, enquanto a parte descontada será extinta pela transação).

5 REMISSÃO

A remissão é o perdão da dívida pelo credor. É a liberação graciosa (unilateral) da dívida pelo Fisco. Observe o dispositivo legal:

> **Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:**
> **I – à situação econômica do sujeito passivo;**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"Conforme o Código Tributário Nacional, a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, perdão total ou parcial do crédito tributário, atendendo à situação econômica do sujeito passivo".*

> II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
> III – à diminuta importância do crédito tributário;
> IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
> V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.
> Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

Frise-se que o verbo correto para o substantivo remissão é remitir (e não "remir" – resgatar o bem onerado por dívida).

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: *"A remição não é modalidade de extinção do crédito tributário".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/CONUPE), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos da Prefeitura de Camaragibe/PE, em 2008.

A remissão depende de autorização legal para sua instituição. **Esta deve sempre**

emanar do ente político tributante definido na CF como competente para legislar acerca do gravame em questão.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no VII Concurso para o cargo de Juiz Federal da 3ª Região: "*Pode a União conceder remissão de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, desde que, no mesmo momento, pela mesma razão e para a mesma área geográfica, também a conceda em relação a tributos de competência federal*".

Aqui, novamente, não se trata de providência que fique a critério da autoridade administrativa. Esta deve cingir-se aos motivos legais que dão ensejo ao perdão, como a situação econômica do sujeito passivo; erro ou ignorância escusáveis do contribuinte, quanto à matéria de fato; diminuta importância do crédito tributário, dentre outros (art. 172, incisos I a V, CTN).

Tal instituto reflete uma discricionariedade da Administração Pública, ao excepcionar ao caso em exame a aplicação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, muito embora essa liberalidade da Administração seja pautada pelas disposições trazidas pela Emenda Constitucional n. 03/93[15].

6 DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

A decadência e a prescrição são causas que extinguem o crédito tributário, conforme a literalidade do CTN.

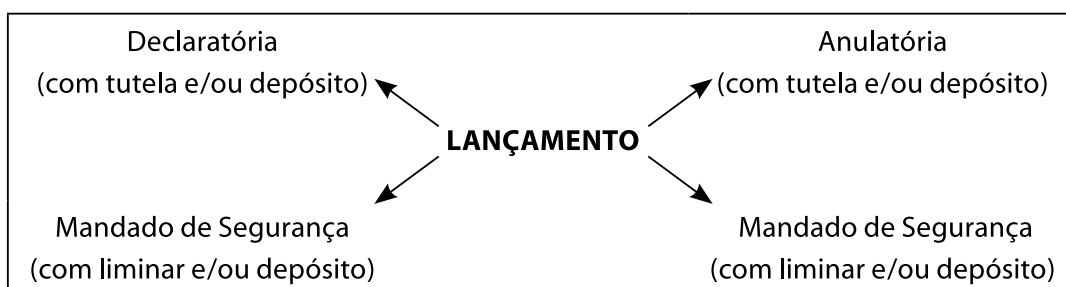
Com efeito, extinto estará o crédito tributário se o Fisco deixar de realizar o lançamento dentro do prazo que lhe é ofertado pela lei (decadência), ou deixar de propor a execução fiscal em prazo que também lhe é oponível (prescrição).

O aprofundamento do tema foi feito no capítulo 23 desta obra.

7 CONVERSÃO DO DEPÓSITO EM RENDA

Após decisão definitiva administrativa ou judicial favorável ao sujeito ativo, o depósito integral efetuado no feito é convertido em renda a favor daquele, extinguindo-se o crédito tributário.

Ressalte-se que, durante a demanda, resguardada pelo depósito garantidor, o crédito tributário mantém-se suspenso, em consonância com o art. 151, II, do CTN. No entanto, ao término da demanda, quando há situação desfavorável ao sujeito passivo, dá-se a extinção do crédito tributário, anteriormente suspenso, com a conversão devida (art. 156, VI, CTN).

Observe o quadro a seguir:

8 PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO

Nos tributos cujos lançamentos sejam por homologação, o sujeito passivo faz o pagamento com base em apuração realizada por ele próprio. Por isso, diz-se pagamento antecipado, porque feito antes do lançamento (antes da participação da autoridade administrativa). A extinção do crédito tributário não se verifica com o pagamento, mas com a soma deste com a homologação do lançamento (art. 150, § 4º, do CTN).

No lançamento por homologação há uma antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco homologá-lo em um prazo **decadencial** de 5 anos, contados a partir do fato gerador. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde o Fisco o direito de cobrar uma possível diferença.

Nesse ponto, transborda o instituto da **decadência nos lançamentos por homologação**.

Após 5 anos, haverá a homologação tácita, vindo a reboque a **perda do direito de lançar**. Dessarte, extingue-se definitivamente o crédito tributário, conforme o art. 156, VII, do CTN.

Todavia, se restarem apurados valores a pagar pelo contribuinte, o Fisco procederá ao lançamento de ofício da quantia não paga, acrescida de juros e das penalidades cabíveis (art. 149, V, do CTN).

9 CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO JULGADA PROCEDENTE

A ação consignatória julgada procedente irá, ao seu término, extinguir o crédito tributário. Sabe-se, no entanto, que a ação consignatória (arts. 890 a 900 do CPC), quando do depósito judicial autorizado em seu início, conforme o rito processual, não representará uma causa extintiva do CTN, mas causa de suspensão do crédito tributário.

O CTN também a prevê no art. 164:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 05-11-2006: *"A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, diante da recusa de recebimento ou da subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade ou mesmo do cumprimento de obrigação acessória, bem como na hipótese de exigência de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador por mais de uma pessoa jurídica de direito público".*

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Controle Externo (Direito) do Tribunal de Contas do Estado do Acre (TCE/AC), em 26-04-2009: *"A importância do crédito tributário não pode ser consignada judicialmente pelo sujeito*

> *passivo em caso de exigência, por mais de uma pessoa de direito público, de tributo incidente no mesmo exercício fiscal, ainda que com relação a geradores distintos".*

§ 1º. A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Judicial de Louveira/SP, em 02-092007: *"A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente, podendo versar, inclusive, sobre o valor do crédito que o constituinte não se propuser a pagar".*

§ 2º. Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; **julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009: *"A consignação em pagamento é uma das modalidades de extinção do crédito tributário e, julgada parcialmente improcedente, será cobrado o crédito, sem prejuízo das penalidades cabíveis, à exceção dos juros de mora, que podem ser dispensados".*

Portanto, a consignação em pagamento permite que o sujeito passivo exerça seu direito de pagar o tributo, conforme as hipóteses previstas no art. 164 do CTN, a saber:

a) recusa de recebimento ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou penalidade, ou cumprimento de obrigação acessória;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Roraima (IV Concurso), em março de 2008: *"Determinado Município cobrou o valor do IPTU com multa, juros e correção monetária de um contribuinte, alegando mora. Contudo, o contribuinte sustenta que não pagou no prazo porque não foi notificado para pagamento do IPTU. O Município justifica que a obrigação é do contribuinte de buscar o carnê na Prefeitura, razão pela qual incorreu em mora, só recebendo o principal se estiver acrescido dos encargos daí decorrentes. Nestas condições, o contribuinte deverá fazer consignação em pagamento judicial, diante da subordinação do recebimento ao pagamento de penalidade e encargos decorrentes da mora".*

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO DE TRIBUTO. PRECEDENTES. 1. É correta a propositura da ação consignatória em pagamento para fins de o contribuinte se liberar de dívida fiscal cujo pagamento seja recusado ou dificultado pelos órgãos arrecadadores – arts. 156, VIII, e 164, do CTN. 2. Tem-se por legítima a consignação em pagamento de tributo que o Fisco se recusa a receber sem que esteja acompanhado de obrigação acessória. 3. Precedentes desta Corte Superior. 4. Recurso provido. Baixa dos autos ao douto juízo de origem, para que prossiga com o exame das demais questões. (RESP 496.747/SC, 1ª T., rel. Min. José Delgado. j. 22-03-2003)

b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. CABIMENTO. IPTU E TAXAS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. MUNICÍPIO DE CAMPINAS (SP). PAGAMENTO PARCELADO DO IPTU INDEPENDENTE DA QUITAÇÃO DAS TAXAS DISCUTIDAS. APLICAÇÃO DO ART. 164, I DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DAS REFERIDAS TAXAS RECONHECIDA PELO STF. PRECEDENTES. É cabível a ação consignatória para pagamento dos valores devidos a título de IPTU, independentemente do recolhimento das taxas de coleta e remoção de lixo e de combate a sinistros, constantes dos mesmos carnês de cobrança, desde que o contribuinte entenda indevida a cobrança das referidas taxas e pretenda discuti-las judicialmente. – Inteligência do art. 164, I do CTN. – O STF pacificou o entendimento no

sentido de que são inconstitucionais as taxas nomeadas, por não terem por objeto serviço público divisível, mensurável e específico, devendo ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. – Recurso especial conhecido e provido. (RESP 169.951/SP, rel. Min. Peçanha Martins, j. 21.09.2004)

c) exigência, por mais de uma pessoa jurídica de Direito Público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador. Trata-se de vício de bitributação, cujos efeitos a consignatória pretende coibir.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"O crédito tributário de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador, exigido por mais de uma pessoa jurídica de direito público, pode ser consignado judicialmente".*

Ao término da demanda julgada procedente, a importância depositada é convertida em renda. A conversão em renda ocorrerá em favor do sujeito ativo credor, entendido como tal, a partir do juízo de convencimento formado pelo juiz da respectiva demanda, cabendo o acréscimo de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis, caso se trate de valor depositado inferior (art. 164, § 2º, do CTN).

10 DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL

Esta causa extintiva se refere às **decisões administrativas favoráveis ao contribuinte**, uma vez que, se contrárias, não terão o condão de extinguir o crédito tributário, haja vista **restar ao sujeito passivo a possibilidade de reforma na via judicial**, na tentativa de impor sua argumentação desconstitutiva da relação jurídico-tributária.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"O crédito tributário será extinto por decisão administrativa favorável ao contribuinte contra a qual não possa mais ser oposto recurso ou ação anulatória".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"A decisão administrativa desfavorável ao contribuinte, quer proferida por autoridade singular, quer emanada de órgão colegiado, não adquire, para ele, caráter definitivo".*

11 DECISÃO JUDICIAL PASSADA EM JULGADO

A decisão judicial passada em julgado é extintiva do crédito tributário, uma vez representando o último pronunciamento a ser emitido por autoridades julgadoras, quanto às lides que se apresentam à sua apreciação. A coisa julgada é de efeito absoluto. Nem mesmo a lei poderá prejudicá-la, conforme se depreende do art. 5º, XXXVI, in fine, CF.

12 DAÇÃO EM PAGAMENTO

Prevista nos arts. 356 a 359 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002), a dação em

pagamento representa o ato de dar em pagamento algo em substituição à pecúnia.

O CTN admite tal modalidade extintiva para bens imóveis, exclusivamente. A dação em pagamento foi noticiada normativamente com a edição da Lei Complementar n. 104/2001, representando modalidade indireta de extinção do crédito tributário, por carecer de edição de lei ordinária que venha a estabelecer a forma e as condições exigidas para que sejam extintos os créditos tributários pela dação em pagamento de bens imóveis.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Comércio Exterior (MDIC), em 21-09-2008: *“Uma obrigação pecuniária compulsória em moeda, mas que pode ser satisfeita por meio de dação de imóvel em pagamento, não pode configurar um tributo”.*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *“O Código Tributário Nacional dispõe que o sujeito passivo pode efetuar o pagamento do crédito tributário por meio de moeda corrente, cheque ou dação em pagamento em bens móveis ou imóveis”.*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Defensor Público do Estado de São Paulo (DPE/SP), em 2009.

Corresponde a um procedimento administrativo que encerra a entrega voluntária do bem imóvel pelo contribuinte-devedor.

Ademais, pode-se afirmar que a dação em pagamento encontra respaldo nos dizeres insertos no art. 3º do CTN, quando se traduz o tributo em prestação pecuniária ou em cujo valor nela se possa exprimir. Daí se nota a possibilidade de materialização do tributo em prestação diversa da estritamente pecuniária, dando azo à figura da Dação em análise.

Após o estudo da dação em pagamento, podemos assegurar que despontam quatro modalidades indiretas de extinção do crédito tributário, isto é, dependentes de lei autorizativa: compensação, transação, remissão e dação em pagamento.

Por derradeiro, é importante frisar que tal instituto se refere, tão somente, a **bens imóveis**. Para o STF, o dispositivo no CTN avoca o disciplinamento por lei complementar, uma vez que o crédito tributário deve estar àquela adstrito, consoante o art. 146, III, “b”, CF. Ademais, a Corte entendeu (ADInMC 1.917-DF, rel. Min. Marco Aurélio, 18.12.98, Informativo 136 do STF) que a dação em pagamento para bens móveis – procedimento encontradiço em algumas legislações estaduais, v.g., a Lei n. 1.624-97/DF –, ofenderia a exigência constitucional de licitação para a aquisição de mercadorias pela Administração Direta e Indireta, na contratação de obras, serviços e compras (art. 37, XXI, CF).

Portanto, continua **vedada a dação em pagamento de bens móveis**, como, por exemplo, pagar tributo in natura ao Fisco, por meio de entrega de sacas de arroz, um carro ou uma obra de arte. Permanece igualmente proibida em nosso ordenamento jurídico a satisfação de dívida de natureza tributária por meio do trabalho, o que, aliás, nem mesmo se caracterizaria como dação em pagamento, pois o labor corresponde a uma prestação de “fazer”, e não de “dar”[16].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente

Fiscal do Tesouro do Estado/RS, em janeiro de 2006: *"Conforme o Código Tributário Nacional, é correto afirmar que a dação em pagamento de bens móveis, desde que na forma e condições de lei de nível ordinário, é admitida pelo Código Tributário Nacional como modalidade de extinção do crédito tributário".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 02-09-2007: "*O CTN omitiu-se em prever a possibilidade de, na forma e condições estabelecidas em lei, a dação em pagamento em bens móveis extinguir o crédito tributário".*

1 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 390-391.

2 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 391.

3 Idem.

4 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 198.

5 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 311.

6 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 392.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 202.

8 Ver, nesse sentido: REsp 175.306/1998; REsp 170.086/SP-1998; REsp 413.943/PR-2002; REsp 423.994/SC-2003; REsp 449.751/PR-2004; REsp 447.548/SC-2005; REsp 327.043/DF; REsp 814.885/SE (09-05-2006).

9 O STJ (REsp 43.502, 44.952 e 44.221), baseou-se no posicionamento adotado no voto (AC 44.403-3, 1ª T., abril de 1994) do então Desembargador Federal Hugo de Brito Machado (TRF/5ª Região), que, por sua vez, se inspirou nos dizeres de Ricardo Lobo Torres.

10 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 375.

11 Idem.

12 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 376.

13 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 375.

14 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3. ed., 2. reimpr. São Paulo: RT, 1984, p. 334.

15 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., pp. 386-387.

16 V. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de direito tributário. 5. ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2007, p. 280.

27

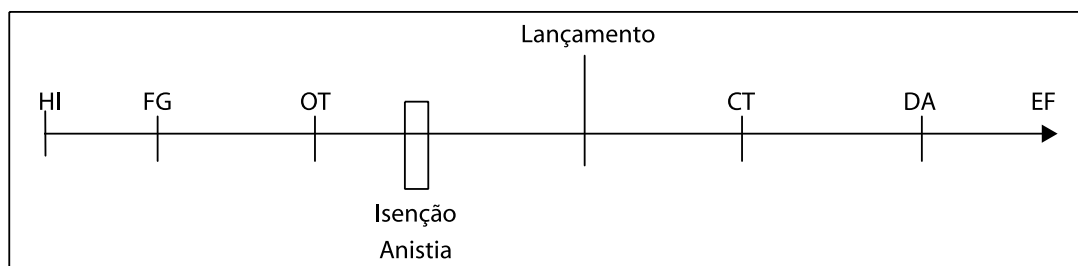
EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A exclusão do crédito tributário, por meio da **isenção e anistia**, consiste na inviabilidade de sua constituição, ou seja, são situações em que, **mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá lançamento e, consequentemente, não haverá o crédito tributário**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal-Recife/PE, em 13-07-2003: *"A isenção e a remissão excluem o crédito tributário".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Jurídico do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) da Prefeitura de São Carlos/SP, em 2501-2009: *"Exclui o crédito tributário a isenção".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por várias instituições. Note-as: **(I)** Vunesp, para o cargo de Procurador Legislativo da Câmara Municipal de São Paulo, em 22-07-2007; **(II)** IBFC (Taboão da Serra-SP), para o cargo de Agente de Desenvolvimento Industrial (Nível Superior Sênior Jurídico) da Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), em 2008.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Município – Aracaju/SE, em 2801-2008: "Ocorre a isenção tributária quando, mesmo havendo fato gerador e a obrigação tributária, exclui-se a constituição do crédito tributário".

Note a ilustração abaixo:

A isenção e a anistia são normas desonerativas de deveres patrimoniais do contribuinte, atingindo-se o tributo, no caso de uma lei isentante (isencional ou isentiva) ou a multa (no caso de uma lei anistiadora). Em palavras simples, "isenta-se o tributo", "anistia-se a multa".

É fato que o motivo que leva o legislador a pretender isentar um tributo não é o mesmo que o move a anistiar uma penalidade. A isenção justifica-se no plano socioeconômico da realidade social que a avoca, enquanto a anistia encontra motivação no intuito do legislador em retirar o timbre de impontualidade do inadimplente da obrigação tributária. Com efeito, há isenção de ICMS para produtos da cesta básica, de IPTU para os ex-pracinhas da Força Expedicionária Brasileira (FEB), de IPI para os taxistas, entre tantas outras. De outra banda, despontam leis anistiadoras para fulminar multas que deveriam ser impostas àqueles que descumpriram certos deveres instrumentais, mantendo-se na impontualidade, mas que ainda não foram notificados.

É cediço que o poder de isentar ou anistiar é correlato ao poder de criar tributos ou exigir penalidade, devendo haver uma simetria no plano da competência tributária, na esteira dos binômios "instituir-isentar" ou "instituir-anistiar". Não é à toa que Kiyoshi Harada[1] enfatiza, com acerto:

> "Sabido e ressabido que o poder de isentar é corolário do poder de tributar. Só pode isentar quem tem o poder de tributar".

Assim, a União pode instituir os tributos federais e isentá-los, no plano da correlação lógica que se estabelece entre a competência privativa para instituir este gravame e idêntica competência para proceder legalmente à sua desoneração por meio da norma isencional. Desse modo, a matéria se liga umbilicalmente à temática da competência tributária.

Destacamos abaixo regras comuns a ambas as modalidades, seja isenção ou anistia, que se encontram expressamente previstas no CTN e na CF, como uma forma atraente de apresentar o tema, neste tópico de "considerações iniciais":

a) Art. 97 do CTN: condiciona à reserva legal a disciplina das hipóteses de exclusão do crédito tributário. Observe o dispositivo:

> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
> (...)
> VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (Grifos nossos)

b) Art. 150, § 6º, da CF: exigência de lei específica para a concessão de isenção ou anistia. Observe o comando constitucional:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Procurador do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008: *"Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativo a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente tais matérias ou o correspondente tributo ou contribuição".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto de Rondônia (XIX Concurso), em 20-07-2008.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO), em 24-11-2007: *"Sobre as limitações constitucionais do poder de tributar, é possível afirmar que não diz respeito às taxas, a regra de que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão só poderá ser concedido por lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou a correspondente exação".*

Art. 150, CF. (...)

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, "g". (Grifos nossos)

c) Art. 111, I, do CTN: prevê a utilização compulsória do **método literal** na interpretação de dispositivos que versem sobre exclusão do crédito tributário.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC para o cargo de Procurador do Estado/SP, em 1º-09-2002: *"As causas de exclusão do crédito tributário podem ser interpretadas extensivamente".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual de Londrina para o cargo de Procurador/PR, em 2007.

Observe o dispositivo:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;(...) (Grifos nossos)

Ad argumentandum, a "interpretação literal é a que vai até os limites da expressividade da linguagem jurídica. Enquanto as palavras da lei da isenção forem susceptíveis de interpretação ou de compreensão, o intérprete poderá estendê-las, desde que não distorça o sentido possível"[2].

Nesse sentido, impende registrar que onde se interpreta literalmente, descabida será a utilização dos métodos integrativos da legislação tributária, constantes do art. 108, I ao IV, do CTN. Nesse diapasão, não se pode utilizar, v.g., a analogia para obter a extensão dos efeitos de uma lei isentiva, aplicável a certa categoria de beneficiários, a outra categoria, sob a alegação de que se trata de atividades análogas.

Luciano Amaro[3], com precisão, versa sobre o tema, afirmando que "o Código Tributário Nacional deixa expressa a proibição de, por analogia, exigir-se tributo (art. 108, § 1º). A par disso, também não a autoriza para reconhecer isenção (art. 111, I ou II), nem para aplicar anistia (art. 111, I), nem para dispensar o cumprimento de obrigações acessórias (art. 111, III)".

d) Art. 175, parágrafo único, do CTN: mesmo com a exclusão do crédito tributário, **não se dispensa o cumprimento das obrigações acessórias**, ou seja, caso haja a concessão de isenção do ICMS (obrigação principal), a norma isentante não implica a dispensa da emissão de nota fiscal (obrigação acessória).

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado(a) Júnior da Petrobras, em 0508-2007: *"A lei concessiva de isenção tributária dispensa o contribuinte do cumprimento das correspondentes obrigações tributárias principal e acessórias".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"O CTN trata da exclusão do crédito tributário. Em face disso, é possível afirmar que a isenção tributária exclui o crédito tributário, mas não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Município de Aracaju/SE, em 28-01-2008: *"A exclusão do crédito tributário decorrente de uma obrigação principal acarreta a dispensa do cumprimento das obrigações acessórias dela dependentes".*

Observe o preceptivo:

Art. 175. (...)
Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (Grifos nossos)

e) Art. 179, § 2º, do CTN: caso tenhamos a anulação de uma lei concessiva de isenção, que não tenha sido concedida em caráter geral, haverá a exigência dos tributos e dos juros, em regra. A imposição de multa dependerá do comportamento do beneficiário:

I – se ele tiver agido com dolo, para se beneficiar da norma exonerativa sem a merecer, haverá a incidência da multa, cobrando-se, portanto, "tributo + juros + multa". Neste caso, o tempo decorrido entre a concessão da isenção e sua revogação não se computará para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito;
II – se ele tiver agido sem dolo, não haverá a incidência da multa, exigindo-se tão somente "tributo + juros". Neste caso, a revogação só poderá ocorrer antes de prescrito o referido direito.

Frise-se que as mesmas disposições devem ser aplicadas à anulação de uma lei anistiadora, conforme o art. 182, parágrafo único, do CTN, respeitadas as adaptações no plano da exigibilidade, haja vista a anistia não se referir a tributo, mas a multas, impondo-se, diante de sua anulação, um dever afeto à prestação não tributária. Observe os dispositivos:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.
(...)
§ 2º. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155. (Grifos nossos)

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.
Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155. (Grifos nossos)

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação

não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito. (Grifos nossos)

Ricardo Lobo Torres[4], a esse respeito, ratifica:

"A concessão de moratória em caráter individual, assim como acontece com outros favores fiscais (remissão, anistia e isenção), não gera direito adquirido. Será revogada se vier a se comprovar a inexistência dos requisitos de legitimação ao favor (as condições estabelecidas em lei) ou o descumprimento dos requisitos para a sua fruição, como acontece com a falta de pagamento das prestações do parcelamento. Revogada a moratória, cobra-se o crédito tributário acrescido de juros de mora e com a imposição de penalidade, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado ou de terceiro em benefício daquele".

Por derradeiro, é imperioso destacar que tais causas excludentes do crédito tributário mantêm estreito relacionamento com o princípio da irretroatividade tributária. A lei isentiva, por se referir a tributos, deve total subserviência a tal postulado, devendo desonerar aqueles tributos cujos fatos geradores sejam futuros, estando ainda por ocorrer. Aliás, é defeso à lei tributária atingir fatos geradores que lhe são pretéritos, uma vez que deve conter **vigência prospectiva**, consoante o art. 150, II, "a", da Carta Magna. Diferentemente, a lei de anistia, sendo vocacionada a retirar a pecha de impontual do inadimplente, só pode conter vigência retrospectiva. Nessa medida, atingirá fatos geradores pretéritos que, originando um ônus obrigacional não adimplido pelo sujeito passivo, coloca-o na condição de impontual e, assim, suscetível à imposição de multa. A lei de anistia vem, exatamente, "resgatá-lo, estendendo-lhe a mão", permitindo que, antes do lançamento a ser efetivado, seja ele libertado do campo da exigibilidade da multa, por meio dessa causa salvadora de inibição do lançamento – a anistia.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"A isenção abrange os fatos ocorridos até a edição da lei que a discipline".*

É fácil observar, desde já, que há importantes diferenças entre os institutos jurídicos d a isenção e da anistia, de cuja revelação nesta obra não podemos prescindir. Sugerimos, de plano, a assimilação do quadro mnemônico abaixo, a fim de bem ingressarmos no estudo das causas de exclusão do crédito tributário:

Isenção	Anistia
Exclusão do crédito tributário	Exclusão do crédito tributário
Causa excludente do crédito tributário	Causa excludente do crédito tributário
Arts. 176 a 179 do CTN	Arts. 180 a 182 do CTN
Depende de lei (art. 97, VI, CF)	Depende de lei (art. 97, VI, CF)
Lei específica (art. 150, § 6º, CF)	Lei específica (art. 150, § 6º, CF)
Causa inibitória de lançamento	Causa inibitória de lançamento
Interpretação literal (art. 111, I e II, CTN)	Interpretação literal (art. 111, I, CTN)
Dispensa o tributo	Dispensa a multa (penalidade)
Atinge a obrigação tributária principal;as acessórias permanecem incólumes	Atinge a obrigação tributária principal;as acessórias permanecem incólumes
Comporta anulação da lei isentante (art. 179, § 2º, CTN)	Comporta anulação da lei anistiadora (art. 182, parágrafo único, CTN)
Abrange os fatos geradores posteriores à lei, sendo "para frente"	**Abrange os fatos geradores anteriores à lei, ou seja, a lei**

(Princípio da Irretroatividade Tributária). A lei isentante é "para frente"	**de anistia alcança as situações pretéritas. A lei anistiadora é "para trás"**
Motivo: socioeconômico ou sociopolítico	Motivo: retirar a situação de impontualidade do inadimplemente da obrigação

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede (...)".*

Observação: item semelhante, solicitado em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Procurador do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008, reproduziu o teor da assertiva acima, trocando o nome "anistia" por "isenção", o que o tornou **INCORRETO**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Judicial de Louveira/SP, em 02-092007: *"A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas posteriormente à vigência da lei que a concede".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO** em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009.

2 ESTUDO DA ISENÇÃO

2.1 Isenção: a incidência ou a não incidência da norma

A isenção é instituto de conceituação polêmica: sua natureza jurídica oscila entre os parâmetros de não incidência e incidência da norma.

Para a doutrina tradicional[5], a isenção é uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido, verificando-se em uma situação na qual há legítima incidência, porquanto se deu um fato gerador, e o legislador, por expressa disposição legal, optou por dispensar o pagamento do imposto.

No entanto, o entendimento de José Souto Maior Borges[6] é diametralmente oposto à doutrina clássica. Observe-o:

> "A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. Nesse sentido, pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. Posto a doutrina nem sempre tenha apreendido, com a necessária clareza, essa característica, não tem outro sentido a proposição da Ciência do Direito Tributário de que a regra jurídica de isenção configura hipótese de não incidência legalmente qualificada. A não incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência da regra jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência".

Para o eminente tributarista, as normas isencionais teriam a função de suspender a incidência da norma jurídica de tributação, daí serem chamadas de "normas de não incidência", possuindo uma inafastável função não juridicizante. Partindo-se dessa premissa, a isenção exclui a própria obrigação tributária, impedindo o surgimento do fato gerador dessa mesma obrigação. A regra de isenção incide para que a da tributação não possa incidir, invertendo-se, pois, a dinâmica da "jurisdicização" do evento. Em outras palavras, em vez de incidir primeiro a regra da tributação, incide antes a norma isentiva. Portanto, para Souto Maior, a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada.

Para Hugo de Brito Machado[7], “a lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei da tributação”. Portanto, seguindo a doutrina mais moderna, ele preconiza que a isenção obsta o nascimento da obrigação tributária como um todo, sendo “o próprio poder de tributar visto ao inverso”. E, com preocupação, adverte o mestre:

> “Embora tributaristas de renome sustentem que a isenção é a dispensa legal de tributo devido, pressupondo, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, na verdade ela exclui o próprio fato gerador. A lei isentiva retira uma parcela da hipótese de incidência da lei de tributação. Isenção, portanto, não é propriamente dispensa de tributo devido. (...) A isenção seria, assim, a dispensa de tributo que não chega a existir no plano da concreção jurídica”.

É evidente que o legislador, ao tratar do tema no Código Tributário Nacional, indicando a isenção e a anistia como causas excludentes do crédito tributário, revela uma clara disposição para considerar, v.g., a isenção como “dispensa legal do tributo devido”. Nessa medida, acolhe o pensamento de que a lei, em primeiro lugar, prevê as hipóteses em que o tributo será devido; após, tais hipóteses devem se materializar no plano fático da realidade social; em seguida, nasce a obrigação tributária, devendo-se o tributo; por fim, a lei isencional incide, obstaculizando a constituição do crédito tributário pelo lançamento.

Igualmente constatável é o fato de que tal entendimento, pelo menos do ponto de vista doutrinário, encontra-se superado, devendo os olhares do estudioso mais atento e atual voltarem-se para o conceito segundo o qual a isenção apresenta-se como uma exceção à norma de tributação[8].

Diante desse embate entre o entendimento da doutrina clássica e os posicionamentos mais modernos, o STF se posicionou favoravelmente à ideia originária, no sentido de que a isenção caracteriza-se como a dispensa legal do pagamento de determinado tributo devido, pelo que ocorre o fato gerador, mas a lei dispensa o seu pagamento. Assim, o Pretório Excelso, de há muito, antes mesmo da Carta Magna de 1988, já admitia como premissa que, no campo das isenções, o fato jurídico ocorre, nascendo o vínculo obrigacional, antes de ser este obstado pela barreira isentante. Observe a ementa abaixo:

> **EMENTA:** ICM. ISENÇÃO. (...) A expressão “incidirá” pressupõe que o Estado-membro, como decorre do caput desse artigo 23, tenha instituído, por lei estadual, esse imposto, e nada impede, evidentemente, que ele conceda, também por lei estadual, isenção, que, aliás, pressupõe a incidência, uma vez que ela – no entendimento que é o acolhido por este Tribunal – se caracteriza como a dispensa legal do pagamento de tributo devido. Recurso Extraordinário não conhecido. (RE 113.711/SP, 1ª T., rel. Min. Moreira Alves, j. 26-06-1987) (Grifos nossos)

Esta é a posição que nos parece mais recomendável para concursos públicos.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Mirandiba/PE, em 18-05-2008: “*Distingue-se a isenção da não-incidência, pois no caso desta última não há fato gerador, não há incidência e não surge, portanto, obrigação tributária. Já na isenção, há o fato gerador, há a incidência: o que não há é a constituição do crédito tributário da Fazenda Pública referente àquela obrigação do sujeito passivo*”.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: “*A isenção tributária tem o escopo de*

não possibilitar que o fato gerador aconteça e, por conseguinte, não haverá crédito tributário a ser excluído".

Por oportuno, importante destacar que a isenção, como causa de exclusão do crédito tributário, demarca situações em que se configura tratamento diferenciado entre pessoas, coisas e situações. É da essência dessa norma exonerativa a **estipulação de discrimes razoáveis**, sem que isso revista a lei de inconstitucionalidade, haja vista o subjacente interesse público a que sempre deve visar. Aliás, é este interesse público que servirá para guiar a lei isentante em direção ao princípio da capacidade contributiva, buscando-se o atingimento, no plano imediato, de seu mister extrafiscal, e, no plano mediato, da justiça fiscal que lhe é imanente[9].

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"Município do interior pernambucano institui isenção de IPTU para pais adotivos. Esta medida é inconstitucional, por violar o princípio da igualdade, além de não ter o critério adotado qualquer relação com os aspectos da hipótese de incidência".*

Hugo de Brito Machado[10], trazendo a lume a discussão da isenção no bojo da capacidade contributiva, discorre com precisão:

> "Em se tratando de imposto cujo fato gerador não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção certamente não será inconstitucional, já que não fere o princípio em estudo. Em se tratando, porém, de imposto sobre o patrimônio, ou sobre a renda, cujo contribuinte é precisamente aquele que se revela possuidor de riqueza, ou de renda, aí nos parece que a isenção lesa o dispositivo constitucional que alberga o princípio em referência".

A esse propósito, assevera Aliomar Baleeiro[11], demonstrando que a isenção "não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivos de determinadas atividades, que o Estado visa a incrementar pela conveniência pública".

A isenção pode ser concedida de forma geral (de modo objetivo) ou de forma específica (de modo subjetivo ou pessoal). Explicando melhor, diz-se que a isenção concedida em caráter geral decorre do fato de que o benefício atinge a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente de qualquer comprovação de alguma característica pessoal e particular que dote o beneficiário de certo exclusivismo para fruir o benefício.

Já a isenção em caráter individual decorre de restrição legal do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que a sua fruição dependerá de requerimento endereçado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais, conforme previsto no **art. 179, do CTN**. Observe o preceptivo:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Advogado do CREA/SP, em 23-11-2008: *"Com relação à isenção, pode-se afirmar que quando não for concedida em caráter geral, é efetivada em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão".*

Observação: Item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para os cargos de Advogado do CRF/SP, em 29-03-2009, e de Procurador do Município de Sertãozinho,

em 29-06-2008.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"A isenção em caráter geral é efetiva por despacho da autoridade administrativa, mediante requerimento do interessado".*

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

A jurisprudência tem assim se posicionado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. CONCESSÃO. REQUISITOS. CTN, ARTIGO 179. ELETROPAULO. IPTU. Quando a isenção não for conferida em caráter geral, só pode ser efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (CTN, artigo 179). Recurso parcialmente provido. (REsp 196.473/SP, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 23-03-1999)

2.2 A revogação da lei isentiva

É possível à lei isentiva estipular prazo e condições para sua concessão. Com efeito, as **isenções podem ser revogadas a qualquer tempo, salvo as isenções onerosas que têm prazo certo e condições determinadas**, previstas no art. 178 do CTN.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos para o cargo de Procurador do TCM/RJ, em 2008: *"Segundo o CTN, a isenção, ainda que concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, já que se trata de um benefício fiscal".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça (substituto ou não) do Estado de Pernambuco, em setembro de 2008: *"A isenção não pode ser revogada, quando concedida por prazo certo e em caráter geral".*

Observe o dispositivo:

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por **lei**, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Unama, para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Bragança/PA, em 2007: *"Sobre o sistema tributário nacional, é possível afirmar que a isenção, em função de determinadas condições, pode ser revogada a qualquer tempo, através de decreto de qualquer Poder, observados os benefícios referentes ao contribuinte de impostos sobre patrimônio ou renda".*

A regra que prevalece na seara das isenções é a da revogabilidade plena. Como ressalva, destaca-se um tipo de isenção – aquela considerada onerosa (também intitulada bilateral ou contraprestacional), ou seja, a isenção sujeita a prazo certo e a determinadas condições (requisitos cumulativos), constante do art. 178, acima reproduzido.

Nota-se, com clareza meridiana, que as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições não podem ser revogadas. Não há dúvida: não se pode admitir que o contribuinte-beneficiário venha a ser surpreendido com uma

revogação do benefício, de modo inopinado, frustrando-lhe a sensação de confiança que projeta na relação que o une ao Estado tributante e, agora, isentante. Curiosamente, insta mencionar que se a isenção, neste caso, é irrevogável, a lei que a veicula não o é. A lei pode ser sempre revogada. Em verdade, havendo revogação de uma lei que veicula isenção onerosa, todos aqueles que experimentavam o benefício antes da revogação, tendo cumprido os requisitos que o legitimam a tanto, deverão manter-se fruindo a benesse legal, pelo prazo predeterminado, mesmo após a data de revogação da norma. De modo oposto, esgotado o prazo estipulado para a isenção, cessa para o beneficiário o direito à isenção, mesmo que a lei não tenha sido revogada. Insistimos, então: revoga-se a lei; a isenção onerosa, não.

Ademais, temos dito que a onerosidade das isenções, criando-lhe uma "blindagem" contra os efeitos de exigibilidade da lei revogadora do benefício legal, desponta a partir do preenchimento cumulativo de dois requisitos, constantes do art. 178: "A isenção, **salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições**, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo (...)". Assim, isenção onerosa é aquela "temporal + condicional", indicando que o Estado se comprometeu a exonerar o contribuinte-beneficiário por um lapso temporal respectivo, arcando com o "custo do tempo", **enquanto o contribuinte se predispôs a cumprir determinadas condições exigidas pelo Fisco desonerador**, arcando com o "custo do benefício".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"Como forma de estimular a instalação de indústrias em seu Município, o prefeito municipal encaminha projeto de lei com inúmeras medidas tributárias incentivadoras de novas indústrias. Dentre estas medidas, concede isenção, pelo período de dez anos para as empresas que empreguem, no mínimo, dois mil funcionários. Preenchidos os requisitos legais, determinada empresa obtém a isenção, mas em razão de grave crise econômica, teve que reduzir para mil o número de funcionários. A isenção concedida a esta empresa será revogada por ato de autoridade administrativa competente, por ter deixado a empresa de atender aos requisitos para manutenção do benefício".*

É curioso observar que o legislador constituinte já havia tratado do tema, em sede constitucional, no § 2º do art. 41 do ADCT:

> Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.
> (...)
> § 2º. A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

Frise-se que a parte final do art. 178, ora estudado, faz menção ao art. 104, III, do CTN, que associa o princípio da anterioridade tributária anual ao campo da extinção ou redução de isenções, ressalvados os benefícios mais favoráveis ao contribuinte. Note-o:

> Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:
> (...)
> III – que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178.

Sabe-se que tal preceptivo irradiou efeitos até a edição da Emenda Constitucional n. 18/65, quando foi afastado, dando lugar à anterioridade da lei fiscal.

Para vários doutrinadores, esse comando se encontra revogado[12] ou, pelo menos, contempla incisos (I e II) "inapelavelmente derrogados"[13]. Com efeito, o mencionado dispositivo choca-se com o texto constitucional hodierno – a Carta Magna de 1988 –, uma vez que o princípio da anterioridade tributária, na esteira constitucional, diferentemente da dicção do art. 104 do CTN:

(1) não diz respeito apenas a impostos sobre o patrimônio e a renda, referindo-se a tributos em geral;

(2) não se atrela tão somente a "impostos", mas a tributos em geral, ressalvados os casos de exceção (art. 150, § 1º, CF);

(3) não se refere à "entrada em vigor" da lei, mas à sua eficácia.

Por outro lado, as Bancas Examinadoras têm considerado o art. 104 do CTN um dispositivo aplicável, a despeito das opiniões de **inconstitucionalidade**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela OAB/GO, em 12-12-2004: *"De acordo com o disposto no art. 104 do CTN, entram em vigor, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, os dispositivos de lei, referentes aos impostos sobre patrimônio ou renda, que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e não se tratar de benefício concedido por prazo certo".*

Em termos práticos, adaptando o inciso III do art. 104 do CTN à ideia de anterioridade vigente, em uma tentativa de interpretá-lo de acordo com a dicção do Texto Constitucional, a lei que "extinguir uma isenção", ou mesmo aquela que "reduzir uma isenção", entrará em vigor no primeiro dia do exercício financeiro seguinte. O preceptivo traz importantes ressalvas:

a) na situação descrita no art. 178 do CTN, em que haverá um tipo privilegiado de isenção – aquela concedida por prazo certo e sob determinada condição. Nesse caso, haverá irrevogabilidade do benefício isencional;

b) na situação de a própria lei revogadora ou diminuidora da isenção estabelecer um início de vigência para data posterior ao dia 1º de janeiro do ano subsecutivo da publicação da norma. Nesse caso, a data de entrada em vigor não será aquela prevista no caput (primeiro dia do exercício financeiro seguinte), mas o dia estipulado na lei revogadora ou diminuidora da isenção.

2.2.1 A revogação da lei isentiva e o princípio da anterioridade tributária

Com relação ao tema da revogação de isenções e o princípio da anterioridade tributária, deve o estudioso prestar demasiada atenção. A isenção dita onerosa é irrevogável, rechaçando-se o debate da anterioridade tributária. Esta não tem cabida no bojo das isenções onerosas, uma vez que tais benesses refutam de plano o debate do protraimento ou não da incidência da lei revogadora. A questão é, em verdade, prévia: tal isenção não há de ser revogada.

Exsurge, dessarte, um direito adquirido ao beneficiário da regra da isenção onerosa. Observe a jurisprudência:

EMENTA: "(...) I – Isenção de tributos estaduais e municipais concedida pela União sob o pálio da Constituição pretérita, art. 19, § 2º. Isenção do ICM, hoje ICMS, em razão do Programa de Exportação (BEFIEX), com prazo certo de dez anos e mediante condições. A sua revogação, em face da proibição de concessão, por parte da União, de isenção de tributos estaduais e municipais – CF, art. 151, III – há de observar a sistemática do art. 41, §§ 1º e 2º do ADCT. Em princípio, ela somente ocorreria dois anos após a promulgação da CF/88, dado que não confirmada pelo Estado-membro. Todavia, porque concedida por prazo certo e mediante condições, corre em favor do contribuinte o instituto do direito adquirido (CTN, art. 178; CF, art. 5º, XXXVI; ADCT, art. 41, § 2º; Súmula 544-STF). Quer dizer, a revogação ocorrerá após o transcurso do prazo da isenção. II – RE não conhecido". (RE 169.880/SP, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 29-10-1996). (Grifos nossos)

A esse propósito, editou-se a **Súmula n. 544 do STF**, segundo a qual "isenção tributária concedida sob condição onerosa não pode ser livremente suprimida".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela ASPERHS Consultoria/PE, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Lagoa Grande/PE, em 27-01-2008: *"As isenções tributárias concedidas sob condição onerosa podem ser suprimidas livremente".*

Por outro lado, as isenções não onerosas avocam tormentoso debate na doutrina e na jurisprudência, passando ao largo de um posicionamento uníssono. O STF tem entendido que, tirante o caso da isenção onerosa (submetida a lapso temporal e a certas condições), a revogabilidade dessas isenções não dotadas de onerosidade poderá ocorrer a qualquer tempo, **sem a necessidade de respeitar o princípio da anterioridade tributária**, devendo o tributo ser imediatamente exigível. A jurisprudência, de há muito, assim se posiciona:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"Revogada a isenção, o tributo não se torna imediatamente exigível, pois há que se observar o princípio da anterioridade, pelo qual nenhum tributo pode ser exigido em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado ou no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou".*

Em 26-10-1982: EMENTA: ICM. ISENÇÃO NÃO ONEROSA. REVOGAÇÃO. IMEDIATA EFICÁCIA E EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. Inaplicação do princípio constitucional da anualidade. Recurso Extraordinário conhecido pelo permissivo constitucional da alínea "d", mas desprovido. (RE 97.482/RS, 1ª T., rel. Min. Soares Munoz, j. 26-10-1982);

Em 17-10-1984: Súmula 615, STF (O princípio constitucional da anualidade não se aplica à revogação de isenção do ICM)[14];

Em 27-09-1996: EMENTA: Revogada a isenção, o tributo volta a ser imediatamente exigível, sendo impertinente a invocação do Princípio da Anterioridade (CF/88, art. 150, III, "b"). Precedentes citados: RMS 13.947-SP; RMS 14.473-SP; RMS 14.174-SP; RE 57.567-SP; RE 97.482-RS. (RE 204.062/ES, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 27-09-1996)

Ricardo Lobo Torres[15] faz uma análise precisa sobre a questão da revogação das isenções e o princípio da anterioridade, à luz do art. 104, III, CTN. Aprecie:

"O Supremo Tribunal Federal disse (Súmula 615) que, se se tratasse de ICM, não ficava sujeita ao princípio da anterioridade. Não examinou o Supremo essa questão da concorrência e da eficiência de normas, tendo trabalhado apenas com o art. 104 do CTN. Ora, o art. 104 do CTN foi redigido na vigência da Emenda Constitucional 18, de dicção autoritária, que restringia o princípio da anterioridade aos impostos sobre patrimônio e renda. Posteriormente, a Constituição de 1967/69 estendeu o princípio da anterioridade também aos impostos sobre a produção e a circulação. Logo, todos os impostos, inclusive o ICMS e com a ressalva apenas daqueles excepcionados pela própria Constituição, estão sujeitos ao princípio da anterioridade, transferindo-se a eficácia da norma que revoga a isenção para o dia 1º de

janeiro do ano seguinte. Mas a isenção concedida a prazo certo e sob determinadas condições é irrevogável, pois se integra ao estatuto do contribuinte".

Vale dizer que tal raciocínio estende-se às isenções não condicionadas ou àquelas sem prazo definido, **e não a quaisquer isenções**, uma vez que subsistem as ditas "irrevogáveis", ou seja, as onerosas.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/SC, em 20-08-2006: *"No caso de vir a ser revogada uma isenção em meio ao exercício, pode a Administração Fazendária cobrar imediatamente o tributo do sujeito passivo antes isento, não se aplicando,* in casu, *o Princípio da Anterioridade tributária, conforme determina o CTN".*

A explicação está no fato de que o STF dissocia o contexto da revogação de isenção do cenário da instituição ou majoração de tributo, ensejador da regra da anterioridade tributária, situando-a, conforme já se disse, no campo da incidência tributária.

Em sentido contrário, para Hugo de Brito Machado[16] e Kiyoshi Harada[17], a revogação de uma lei que concede isenção equivale à criação de tributo, razão pela qual deve ser observado o princípio da anterioridade da lei, assegurado pelo art. 150, inciso III, "b" e "c", da Constituição Federal.

Para fins de aplicação da matéria em concursos públicos, recomendamos a posição iterativamente adotada pelo STF.

2.3 A isenção e o princípio da legalidade tributária

Conforme se estudou na parte introdutória deste capítulo, a lei concessiva da isenção deve ser editada pela pessoa política que detém a competência tributária para instituir o tributo. Com efeito, **"a isenção, em princípio, deve ser concedida por lei editada pela pessoa política competente para tributar"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Secretaria Municipal da Administração de São Paulo/SP, para os cargos de Procurador do Município e Procurador do Instituto de Previdência Municipal, em 11-03-2000.
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Promotor de Justiça (substituto ou não) do Estado de Pernambuco, em setembro de 2008: *"A isenção deve ser instituída por lei do ente político competente para instituir o tributo".*

Ademais, a lei que concede uma isenção deve ser específica, conforme o art. 150, § 6º, da CF. Logo, não se admite lei isentante geral, devendo a norma ou tratar apenas de isenção, ou versar sobre um imposto de maneira específica.

A propósito, o STF julgou inconstitucional a Lei n. 6.489/2002 (art. 25), a qual autorizou o Governador do Pará a conceder, por regulamento, remissão, anistia e outros benefícios fiscais. Com efeito, reputaram-se afrontados os princípios da separação de Poderes e da reserva absoluta de lei em sentido formal em matéria tributária (art. 150, § 6º, CF). Observe a esclarecedora ementa:

> **EMENTA:** (...) 1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da CF, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas

hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, CF). 2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita "na forma prevista em regulamento" (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo. 3. Ação julgada procedente. (ADI 3462, rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno, j. 15-09-2010)

Observe, à guisa de exemplificação, um item considerado correto, em prova de concurso público: **"Considere que Pedro tenha sido beneficiado com a isenção de certo tributo sob condição onerosa. Nessa situação, com relação ao instituto da isenção tributária, a lei concessiva de isenção deve ser específica".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Ministério Público junto ao TCM/GO, em 10-06-2007.

Exemplo: lei geral que verse sobre regime jurídico dos servidores públicos e, em um de seus artigos, trate de isenção de IPI, não é hábil a veicular tal favor legal (a mesma regra vale para a anistia, a ser estudada adiante).

Por fim, destaque-se que a lei que deve isentar, como regra, é a **ordinária**. Impende mencionar que pode haver situações de isenção previstas em lei complementar, como nos casos de tributos cuja instituição adstringe-se a tal norma.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no XLIII Concurso para o cargo de Promotor de Justiça/MG, em 2003: *"A isenção de tributos só pode ser concedida por lei complementar"*.

Com efeito, se há **tributos criados por lei complementar, serão isentos por idêntica lei complementar**. É o que deve ocorrer com o imposto sobre grandes fortunas (após o exercício de sua competência tributária, é claro), com os empréstimos compulsórios, com as residuais contribuições social-previdenciárias e, por fim, com os impostos residuais.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o Concurso Público de Juiz de Direito Substituto/PR, em 17-06-2007: *"De acordo com a Constituição Federal, está reservado à lei complementar instituir isenções para o imposto sobre produtos industrializados"*.

Não se perca de vista que as isenções de ICMS fogem, em princípio, à regra da legalidade anteriormente celebrada, conforme dicção do art. 155, § 2º, XII, "g" c/c o art. 150, § 6º, parte final, ambos da Carta Magna, na medida em que os Estados e o Distrito Federal, pretendendo conceder isenções afetas a esse imposto, **deverão, previamente, firmar convênios entre si**, celebrados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – órgão com representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo. Portanto, **"a isenção, quanto ao ICMS, deve ser precedida de Convênio entre os Estados, e não pelo legislador ordinário estadual"**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-04-2002: *"A Isenção, quanto ao ICMS, pode ser livremente concedida pelo legislador ordinário estadual"*.

A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada no XII Concurso para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-04-2002.
Observação: item semelhante foi solicitado em **(I)** prova realizada no XII concurso para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-04-2002 e em **(II)** prova realizada pela FCC para o cargo de Procurador de Estado/MA, em setembro de 2003.

Conforme se notou nas considerações iniciais deste capítulo, é cediço que o poder de isentar é correlato ao poder de criar tributos, devendo haver uma simetria no plano da competência tributária, na esteira do binômio "instituir-isentar". Assim, a União, por exemplo, pode instituir os tributos federais e isentá-los, no plano da correlação lógica que se estabelece entre a competência privativa para instituir este gravame e idêntica competência para proceder legalmente à sua desoneração por meio da norma isencional.

Confirmando a ideia de simetria no plano da competência tributária, o art. 151, III, da Constituição Federal **proíbe que a União conceda isenções de tributos que estejam fora de sua competência tributária**. São as chamadas isenções heterônomas ou heterotópicas.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do TCM/RJ, em 2008: *"A União pode instituir, desde que por lei complementar, isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, desde que com a finalidade de estimular as relações internacionais e a integração dos países do Mercosul".*

De fato, "a União não pode invadir a competência dos demais entes políticos; para fazê-lo, necessitaria de expressa autorização constitucional. Os Estados, embora não estejam expressamente proibidos de dar isenção de tributos municipais, nem por isso podem fazê-lo"[18].

No entanto, é imperioso destacar que o próprio texto constitucional excepciona esta regra. Um bom exemplo pode ser citado com a autorização constitucional que permite, mediante lei complementar federal, a concessão de isenções do ISS nas exportações de serviços para o exterior, conforme previsto no art. 156, § 3º, II, da Constituição Federal.

Durante um bom tempo, utilizou-se como exemplo, a par do ISS, as exportações de mercadorias para o exterior, isentas por lei complementar federal, conforme o art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal. Ocorre que, a partir da EC n. 42/2003, tais desonerações passaram a ser mais generalizantes, o que lhes avocou, com maior rigor técnico, o timbre de imunidade tributária, e menos o rótulo de isenção – ou, ainda, exemplo de isenção heterônoma. Tal constatação esvazia o conteúdo do art. 155, § 2º, XII, "e", da Carta Magna, que dispõe depender de lei complementar a exclusão "da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, 'a'". Observe o dispositivo, atualizado pela EC n. 42/2003:

Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no

exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (...)

O caput do art. 176 do CTN, por sua vez, reafirma que a regra da **isenção sempre decorre de lei**, que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração, ainda quando **prevista em contrato**. Observe o dispositivo:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Procurador do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008: *"A anistia, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de ato administrativo que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"O CTN trata da exclusão do crédito tributário. Em face disso, é possível afirmar que a isenção tributária que conste de contrato entre particular e ente federativo é válida, desde que prevista em lei".*

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. (...)

De acordo com o parágrafo único do art. 176 do CTN, é possível afirmar que a **isenção pode abranger parte do território** da entidade tributante, levando-se em consideração as particularidades locais. Trata-se da chamada "isenção geográfica", assim denominada por Ruy Barbosa Nogueira[19]. Observe o dispositivo:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Paraná, para o cargo de Juiz Substituto/PR, em 27-04-2008: *"A isenção pode ser restrita à determinada região do território do ente tributante, em função de condições a ela peculiares".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada por várias instituições. Note-as: **(I)** PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007; **(II)** FCC, para o cargo de Advogado *Trainee* do Metrô/SP, em fevereiro de 2008; **(III)** Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008; **(IV)** IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.

Art. 176. (...)

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

No entanto, deve-se observar o princípio da uniformidade geográfica previsto no art. 151, I, da Carta Magna, que proíbe à União "instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País". Observe que a isenção ou incentivo fiscal para certa

região só podem estar justificados na exceção constante do dispositivo constitucional citado, exsurgindo no bojo da necessidade de equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Para o preclaro tributarista Ruy Barbosa Nogueira[20], "a isenção permitida pelo parágrafo único do art. 176 do CTN é exatamente para compensar desigualdades em função de condições peculiares", não podendo se chocar com as limitações previstas nos arts. 151, I e 152 da Constituição Federal, quais sejam, a uniformidade geográfica da tributação federal e a proibição de barreiras alfandegárias dentro do País.

É mister destacar que o caput do art. 179 do CTN, conquanto não mencione expressamente a isenção individual, deixa implícita em seu texto essa forma de concessão, ou melhor, de reconhecimento do benefício por **despacho da autoridade administrativa**, em requerimento do interessado com a prova de preenchimento das condições previstas em lei ou contrato para concessão. Observe-o:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Sobre a isenção, é possível afirmar que a sua concessão, quando se tratar de isenção específica, dependerá de despacho de autoridade administrativa competente, após comprovação dos requisitos previstos na lei".*

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão. (...)

Veja, a propósito, a repetição do artigo: **"a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FGV Projetos para o cargo de Procurador do TCM/RJ, em 2008.

Trata-se de uma isenção que se contrapõe àquela concedida em caráter geral, quando diretamente concedida por lei, independentemente de despacho administrativo, a que o preceptivo se refere. Frise-se, em tempo, que o despacho individual que reconhece o direito à isenção possui natureza meramente declaratória, uma vez que a concessão do benefício é matéria sob expressa reserva de lei específica, conforme o art. 150, § 6º, CF.

Prosseguindo-se na análise do art. 179 do CTN, o § 1º dispõe sobre certa sistemática, a ser adotada nos casos de tributo lançado por período certo de tempo, por exemplo, o IPTU, o IPVA e o ITR. Observe o preceptivo:

Art. 179. (...).
§ 1º. Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

No plano prático, caso o contribuinte seja isento de IPVA, com reconhecimento de isenção concedida em caráter individual, deve fazer prova anual da manutenção das

condições necessárias à fruição da benesse legal, sob pena de ver cessados os efeitos protetores da norma no primeiro dia do período no qual o interessado deixar de proceder à comprovação solicitada. É fato que o intuito da medida é salutar, buscando-se coibir as fraudes que tanto grassam no campo das isenções de tributos. Todavia, o expediente generaliza culpas, presumindo-as indiscrimina-damente, o que cria embaraços constantes àqueles que cumprem adequadamente seus deveres, "pagando" pelos que deixam de os cumprir.

Por fim, insta relembrar que, segundo o art. 179, § 2º c/c art. 155, ambos do CTN, a isenção, quando concedida em caráter individual, não gera direito adquirido, podendo ser "revogada" (ou, com maior rigor, anulada) nos casos de fruição do benefício sem a satisfação das condições. Observe o dispositivo:

> Art. 179. (...)
> § 2º. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

Será possível exigir, em face do ato revogatório, o tributo e os juros de mora. A estes acrescer-se-á a multa, caso o beneficiário, ou terceiro em benefício dele, tenha obtido o favor legal com dolo ou simulação, fazendo com que não se compute, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido entre a concessão da isenção e a sua revogação. As disposições do art. 155, aliás, aplicam-se, igualmente, aos institutos da moratória (arts. 152 a 155, CTN), da anistia (art. 182, parágrafo único, CTN) e da remissão (art. 172, parágrafo único, CTN).

Um detalhe curioso se nota no art. 179, § 2º do CTN, que determina a aplicação do disposto no art. 155, "quando cabível", à isenção individual.

Entendemos que o elemento restritivo se justifica no tocante aos efeitos da prescrição na norma revogatória de isenção – ou, mesmo, de anistia. Como se sabe, nos casos de revogação do benefício, v.g., da moratória, tendo havido a obtenção do favor legal por meio de comportamento doloso, o prazo de prescrição não correrá entre a data de concessão do benefício e sua revogação. Ora, tal situação não se mostra possível no plano da isenção, uma vez que se trata de causa excludente do crédito tributário, ou seja, inibitória do próprio lançamento. Se não há crédito tributário devidamente constituído, pela força obstativa da lei isencional, não há que se falar em perda do direito de ajuizamento de uma ação de cobrança, no bojo da prescrição. O quinquênio prescricional presume a formalização do lançamento em momento que lhe é precedente, para que possa fluir a partir de seu termo a quo, ou seja, da constituição definitiva do crédito tributário, consoante o art. 174 do CTN.

2.4 A isenção e os tributos bilaterais

A isenção, em regra, atingirá os **tributos unilaterais**, ou seja, aqueles não vinculados à atividade estatal, no caso, os impostos. Como é cediço, as taxas e as contribuições de melhoria são tributos contraprestacionais (retributivos), não adaptáveis, em princípio, ao benefício isencional.

Além disso, a isenção não atingirá os tributos cuja competência tributária não tenha sido exercida (são as chamadas isenções em branco). É o que disciplina o art. 177, do

CTN.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Titularidade de Serviços Notariais e de Registro do Estado do Acre, em 05-11-2006: *"Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria, em razão de as taxas estarem vinculadas a uma contraprestação, e a contribuição de melhoria derivar de valorização patrimonial decorrente de obra pública"*.

Observação: item semelhante (adaptado) foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Procurador do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: *"O CTN trata da exclusão do crédito tributário. Em face disso, é possível afirmar que a isenção tributária é extensiva às taxas, desde que proveniente de ato administrativo e motivado"*.

Observe o dispositivo:

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:
I – às taxas e às contribuições de melhoria;
II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Entretanto, ocorre que a presença da cláusula "salvo disposição de lei em contrário", prevista no artigo citado, torna possível a extensão da isenção às taxas e contribuições de melhoria. No entanto, o mesmo não se pode afirmar quanto aos **tributos instituídos posteriormente**, uma vez que a exigência de especificidade da lei instituidora do benefício (art. 150, § 6º, da CF) inviabiliza a concessão de isenção para tributos a serem criados. Nas provas objetivas de concursos públicos, todavia, deve-se sustentar que há possibilidade de disposição expressa de lei conceder isenção de tributo ainda não criado, respeitando a literalidade do art. 177 do CTN.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/RJ, em 13-01-2008: *"Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão"*.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Advogado *Trainee* do Metrô/SP, em fevereiro de 2008: *"A isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, salvo disposição em contrário"*.

Observação: item semelhante (adaptado) foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Procurador do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008.

3 ESTUDO DA ANISTIA

A anistia se infere no campo das infrações, ofertando-lhes o perdão por meio dos efeitos de sua lei de incidência.

Como bem apresenta Luciano Amaro[21], "a infração enseja a aplicação de remédios legais, que ora buscam repor a situação querida pelo direito (mediante execução coercitiva da obrigação descumprida), ora reparar o dano causado ao direito alheio, por meio de prestação indenizatória, ora punir o comportamento ilícito, infligindo-se um

castigo ao infrator. (...) A sanção pode (e deve) ser mais ou menos severa. Aliás, é de suma importância que a pena seja adequada à infração, por elementar desdobramento do conceito de justiça".

Com efeito, a multa cumpre desiderato particular: ao mesmo tempo que, no plano preventivo "geral", visa inibir possíveis infratores, tentando dissuadi-los do propósito de inadimplir a obrigação, busca-se, na seara preventiva "especial", trazer o castigo ao que desrespeita as normas, tentando incutir-lhe o desinteresse pela reincidência da infração. A par disso, não se pode perder de vista que a multa tem, ainda, uma função educativa, tendente à formação de uma cultura de moralidade fiscal, que venha inibir o intuito fraudador da lei tributária[22].

A anistia é uma causa de **exclusão** do crédito tributário, consistente no perdão legal das **penalidades pecuniárias** antes da ocorrência do lançamento da multa. Com efeito, a "anistia é o perdão de infrações, do que decorre a inaplicabilidade da sanção"[23].

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Tributário/PE, em agosto de 2006: *"De acordo com o Código Tributário Nacional, é causa de extinção do crédito tributário a anistia".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Tributário de Jabotão dos Guararapes/PE, em agosto de 2006.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no XII Concurso para o cargo de Procurador do Estado/PR, em 18-04-2002: *"A anistia consiste no perdão da multa".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas/SP, em 2002: *"Excluída pela concessão de anistia, relativamente aos valores cobrados como débito de imposto, e não de multa".*

Nesse contexto, subordina-se ao princípio da reserva legal (art. 97, VI, do CTN), à semelhança da isenção.

Para Paulo de Barros Carvalho[24], a "anistia fiscal é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da multa".

Vale dizer que a anistia visa ao perdão da falta, da infração, impedindo que surja o crédito tributário correspondente à multa exigível pelo descumprimento do dever obrigacional tributário[25]. Essa é a sua conse-quência. Como bem assevera Luciano Amaro[26], "a anistia não elimina a antijuricidade do ato; ele continua correspondendo a uma conduta contrária à lei; o que se dá é que a anistia altera a consequência jurídica do ato ilegal praticado, ao afastar, com o perdão, o castigo cominado pela lei".

Conforme dispõe o caput do art. 180 do CTN, a anistia, consistindo-se no perdão da falta cometida pelo contribuinte, bem como das penalidades desse fato decorrentes, abrange exclusivamente as **infrações cometidas antes da vigência da lei** que a concedeu, o que a torna de efeito retrospectivo, diferentemente da isenção, cuja lei deve conter vigência prospectiva. Observe o dispositivo:

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, no 178º Concurso de Ingresso na Magistratura/SP, em 11-06-2006: *"A anistia decorre da lei e compreende as infrações futuras"*.

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede (...).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"Abrange as infrações praticadas anteriormente à vigência da lei que a concede"*.
Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO** em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008.

Com a precisão que lhe é peculiar, Luciano Amaro [27] adverte que "(...) só se anistiam 'alguns' dos fatos passados, quais sejam, aqueles que ainda não foram punidos. Quem tenha praticado a infração e já tenha sofrido a sanção legalmente cominada não é perdoado; aquele que, com maior sorte, ainda não tiver sido apanhado pelo Fisco é beneficiado".

Existem dois momentos temporais que delineiam a possibilidade de concessão do benefício anistiador. É que a anistia somente pode ser concedida após o cometimento da infração e antes do lançamento da penalidade pecuniária, uma vez que, se o crédito já estiver constituído, a dispensa somente poderá ser realizada pela via da remissão, configurando hipótese de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso IV, do CTN.

Conforme o art. 181 do CTN, a anistia pode **ser geral ou limitada**, sendo, neste último caso, concernente:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"Somente será concedida em caráter limitado"*.

a) às infrações relativas a determinado tributo;
b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;
c) à **determinada região do território** da entidade tributante, em função de condições peculiares;

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para a Magistratura Estadual do Paraná, em 17-06-2007: *"A anistia não poderá ser concedida limitadamente a determinada região do território do ente contribuinte, ainda que em razão de condições a ela peculiares"*.

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei concessiva do favor ou pela autoridade administrativa.

É possível inferir que as características acima reproduzidas atêm-se, com exclusivismo, às anistias concedidas de modo limitado. A contrario sensu, às anistias gerais podem ser atreladas as seguintes regras:

a) aplicáveis às infrações da legislação relativas a mais de um tributo da pessoa política (ou a todos os tributos da pessoa política);
b) aplicáveis às infrações punidas com penalidades pecuniárias de qualquer valor pecuniário;
c) incidentes sobre todo o território da entidade tributante;
d) não condicionadas a pagamento de tributos.

É imperioso enaltecer que a exclusão do crédito tributário, quer quanto à anistia, quer quanto à isenção, não dispensa o cumprimento das obrigações tributárias acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído. Portanto, o sujeito passivo anistiado continua obrigado a cumprir as prestações positivas ou negativas não correspondentes ao pagamento de tributo (art. 113, § 2º, do CTN), além de continuar obrigado a arcar com o valor principal do crédito exigido. Afinal, a dispensa é para multas, não alcançando a exação tributária (art. 175, parágrafo único, do CTN).

Acresça-se, ainda, que a anistia não alcança os atos qualificados como crime, contravenção, dolo, fraude ou **simulação** e, salvo disposição em contrário, aqueles praticados em conluio, conforme dispõe o art. 180, I e II, do CTN:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem Nacional, em 2007: *"Não se aplica a anistia a atos praticados com simulação pelas pessoas jurídicas beneficiadas".*

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"A anistia não se aplica aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele".*

Observação: item semelhante, solicitado em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Procurador do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008, reproduziu o teor da assertiva acima, trocando o nome "anistia" por "isenção", o que o tornou **INCORRETO**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"A anistia também se aplica aos crimes e contravenções praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária".*

Art. 180. A anistia (...), não se aplicando:

I – aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II – salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Nos casos apresentados, "descaberia a aplicação da lei que declarasse anistiada a infração"[28].

Observa-se, no inciso II do art. 180, a cláusula "salvo disposição em contrário", nos casos de infrações resultantes de conluio entre pessoas naturais ou jurídicas. É sabido que o conluio – "o concerto voluntário entre mais de uma pessoa para a prática do ilícito"[29] – pressupõe o dolo. Nessa medida, não se torna aceitável o entendimento, com espeque na cláusula mencionada, segundo o qual, havendo disposição legal permissiva,

será possível estender a anistia a infrações resultantes de conluio entre pessoas. Se há proibição de anistia para as infrações dolosas, consoante o inciso I do art. 180, torna-se paradoxal a aceitação, ainda que em grau de ressalva, da anistia para o conluio.

Por derradeiro, repise-se a ideia de que o despacho concessivo do favor em comento não gera direito adquirido (art. 182, parágrafo único, do CTN), conforme já se explicou alhures neste capítulo.

Observe o dispositivo legal:

> Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.
>
> Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Observe que a efetivação da anistia limitada será feita por meio de despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça **prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão**. Tal despacho **não é garantidor de direito adquirido**, avocando-se o teor do art. 155 do CTN. Vale dizer que será possível exigir, em face do ato revogatório, o tributo e os juros de mora. A estes acrescer-se-á a multa, caso o beneficiário, ou terceiro em benefício dele, tenha obtido o favor legal com dolo ou simulação, fazendo com que não se compute, para efeitos de prescrição, o tempo decorrido entre a concessão da anistia e a sua revogação. As disposições do art. 155, aliás, aplicam-se, igualmente, aos institutos da moratória (arts. 152 a 155, CTN), da remissão (art. 172, parágrafo único, CTN), e, conforme se detalhou neste capítulo, ao da isenção (art. 179, § 2º, CTN).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"A anistia concedida limitadamente não necessita de despacho da autoridade em função do interessado não precisar preencher requisitos".*

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"É efetivada, em cada caso, quando concedida em caráter geral, por despacho a autoridade administrativa, gerando direito adquirido ao interessado".*

De fato, "a anistia poderá ser invalidada através da anulação do ato concessivo ou do reconhecimento de sua nulidade, sempre que comprovado que o beneficiado não preenchia as condições nem cumpria os requisitos previstos na lei"[30].

Em tempo, não é demasiado relembrar que, sendo a isenção e a anistia causas excludentes do crédito tributário, despontando ambas após o nascimento da obrigação tributária e antes do lançamento, na visão clássica da doutrina – de chancela do STF, inclusive –, não é possível imaginar um tributo ou multa, já lançados, sendo alvos de isenção ou anistia, respectivamente. Logo, não "se isenta" tributo formalizado por um lançamento (notificação de débito ou auto de infração). Nem mesmo "se anistia" uma

multa já lançada. Todavia, questionar-se-ia: qual é o nome de tal favor desonerativo? Doutrinariamente, somos da opinião de que se trataria de uma remissão (art. 156, IV, do CTN), causa extintiva do crédito tributário, passível de ocorrência após o lançamento, a ser estudada no próximo capítulo.

4 SÍNTESE CONCLUSIVA

Uma vez enfrentadas as duas causas excludentes do crédito tributário – a isenção e a anistia –, faz-se mister, à guisa de conclusão, deli-nearmos os principais traços distintivos desses dois institutos com a **remissão** e a imunidade.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *"A isenção tributária é sinônimo de remissão, representada pelo perdão do débito tributário".*

Conforme se apresentou neste capítulo, na **isenção** e na **anistia** ocorre o fato jurídico-tributário, à luz da subsunção tributária, constitui-se a obrigação tributária, despontam sujeito ativo e sujeito passivo, nascem os deveres patrimonial e instrumental (obrigação principal e acessória, respectivamente); todavia, antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento, interrompe-se a relação jurídico-tributária no tempo pela barreira isentiva ou anistiadora, excluindo-se o crédito tributário. Acresça-se que a isenção atinge o tributo, enquanto a anistia obsta a formalização do crédito tributário atinente à penalidade pecuniária.

Vale a pena, ademais, trazermos para a distinção a intitulada "**alíquota zero**", cujo efeito, "ao suspender a tributação, assemelha-se ao da isenção. Entretanto, enquanto a isenção suspende todos os elementos do fato gerador, a alíquota zero apenas nulifica um dos elementos do fato gerador"[31].

De outra banda, desponta a **imunidade**, exaustivamente tratada nos capítulos iniciais desta obra, indicando uma norma de não incidência tributária, constitucionalmente traçada no campo da delimitação negativa de competência. Em termos comparativos, enquanto o legislador constituinte, apegado ao cumprimento de valores constitucionais inafastáveis, imuniza o tributo, o legislador infraconstitucional (I) isenta o tributo, levando em consideração as questões de ordem sociopolítica ou socioeconômica, e (II) anistia a multa, buscando retirar a pecha de impontualidade do devedor da obrigação tributária. A imunidade é uma proibição constitucional de incidência da regra da tributação, obstaculizando a ação normativa do legislador ordinário, ou seja, é norma constitucional que veda a incidência legal. Por sua vez, a isenção e a anistia são normas obstativas do lançamento, ainda que a lei tributária tenha incidido.

A propósito, o conceito de **não incidência** pode ser aqui revelado como "a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático (...)"[32].

Segundo Hugo de Brito Machado[33], a isenção é distinta da imunidade por estarem em planos hierárquicos dessemelhantes. A primeira é uma exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. Já a segunda é um "obstáculo criado por uma norma da

Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas".

Paulo de Barros Carvalho[34] discorre com argúcia sobre a distinção entre imunidade e isenção:

> "O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência os critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...)".

Por derradeiro, na **remissão** (art. 172 do CTN) ocorre tudo que se dá na relação jurídico-tributária atingível pela isenção ou anistia – fato gerador, obrigação tributária, sujeições ativa e passiva –, com a diferença de que o crédito tributário será plenamente constituído por meio do lançamento, sobrevindo uma lei que perdoa o tributo ou multa já lançados, fulminando, por extinção, o crédito tributário.

Para Hugo de Brito Machado[35], a "anistia não se confunde com remissão. Diz respeito somente a penalidades. A remissão abrange todo o crédito tributário, constituído já".

Destaque-se, todavia, que subsistem entendimentos doutrinários divergentes[36], segundo os quais "o fato de, eventualmente, o Fisco já ter notificado o infrator para recolher penalidade pecuniária aplicável à infração também não impede o reconhecimento da anistia (...)".

Assim, apresentamos as principais balizas conceituais e terminológicas sobre a matéria exclusão do crédito tributário.

1 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 299.

2 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 314.

3 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 212-213.

4 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 285.

5 V. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões. São Paulo: Max Limonad, 1964, p. 673; v. FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 66; v. SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., s/d, pp. 75-76; v. COELHO, José Washington. Código Tributário Nacional interpretado. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968, p. 176; v. MARTINS, Cláudio. Normas gerais de direito tributário. 2. ed. São Paulo: Forense, 1969, p. 162; v. VALÉRIO, Walter Palder. Programa de direito tributário. Parte geral. Porto Alegre: Sulina, 1970, p. 173; v. FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, v. I, p. 370.

6 BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. Recife, jan./dez., 1976, Separata, p. 72.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 228.

8 V. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional, p. 350.

9 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário, 9. ed. p. 1131.

10 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 40-41.

11 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 931.

12 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário, 9. ed., p. 856; v. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 95.

13 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 254.

14 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 310.

15 Ibidem, pp. 315-316.

16 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 232.

17 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 389.

18 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 138.

19 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 170.

20 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., pp. 170-171.

21 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 432-433.

22 Ibidem, p. 439.

23 Ibidem, p. 455.

24 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., pp. 496-497.

25 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 235-236.

26 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 455.

27 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 458.

28 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 458.

29 Idem.

30 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 391.

31 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 168.

32 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 230.

33 Idem.

34 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 184.

35 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 235.

36 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 455.

28

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E DISPOSIÇÕES FINAIS DO CTN

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O estudo da Administração Tributária e das disposições finais do CTN localiza-se no Título IV do Livro II do indigitado Código, tratando das regras formais e procedimentais endereçadas à atuação estatal no mister tributacional.

A Administração Tributária traduz-se num conjunto de ações e atividades, integradas e complementares entre si, que almejam garantir o cumprimento pela sociedade da legislação tributária, que se mostra por meio da presença fiscal, quer no âmbito da facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, quer na construção e manutenção da percepção de risco sobre o calculado inadimplemento. Essas ações e atividades se sustentam na normatização da legislação tributária e num conjunto integrado de sistemas de informação, alimentados por dados cadastrais e econômico-fiscais, fornecidos ao Fisco pelos próprios contribuintes ou por terceiros, mediante a apresentação de diversas modalidades de declarações.

Para Kiyoshi Harada[1], a "administração tributária é a atividade do poder público voltada para a fiscalização e arrecadação tributária. É um procedimento que objetiva verificar o cumprimento das obrigações tributárias, praticando, quando for o caso, os atos tendentes a deflagrar a cobrança coativa e expedir as certidões comprobatórias da situação fiscal do sujeito passivo".

Com isso, julgamos conveniente expor os princípios gerais que orientam a matéria, sendo indispensáveis para a correta interpretação e compreensão dos preceitos normativos comentados.

Como assevera o brilhante professor baiano Dirley da Cunha Jr.[2], "o princípio jurídico se destaca como a pedra angular desse sistema de normas. (...) Os princípios de Direito consagram os valores (democracia, liberdade, igualdade, segurança jurídica, dignidade, estado de direito etc.) fundamentadores do sistema jurídico, orientadores de sua exata compreensão, interpretação e aplicação e, finalmente, supletivos das demais fontes do direito (tridimensionalidade funcional dos princípios)".

Sabe-se que, na Administração Pública, prevalece o regime jurídico de Direito Público,

o qual prima pela indisponibilidade do interesse público, legitimando a Administração Tributária a exercer adequadamente suas funções estatais, a par da proteção aos direitos individuais. Como bem lembra Dirley da Cunha Jr., "as prerrogativas não são privilégios ou regalias, mas sim poder-dever (ônus)".

Diante do vasto campo de atuação estatal, a execução das funções não poderá passar ao largo da obediência a certos vetores principiológicos, bem descritas por José Carlos Francisco[3], quais sejam:

> (I) legalidade, concebendo-se esta de modo o mais abrangente possível e menos amoldurável pela reserva legal;
> (II) supremacia do interesse público, por meio da qual se manifesta o princípio da indisponibilidade do interesse público;
> (III) impessoalidade, indicando a igualização dos sujeitos passivos perante os atos estatais;
> (IV) presunção relativa de validade ou legalidade, por meio da qual se presumem legítimos os atos praticados pelos servidores públicos;
> (V) presunção relativa de veracidade, sinalizando, a reboque da ideia de validade do item anterior, que se admite como verdadeiro o "fato" indicado pela Administração, com a condição de justificar-se no seu fundamento com razoabilidade, sem prejuízo de viabilizar ao sujeito passivo a demonstração da impropriedade da afirmação do Poder Público.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a fiscalização tributária, na busca do fim público a que visa e na preservação dos direitos dos administrados de que não se prescinde, deve se orientar, em primeiro lugar, pelos vetores ou princípios gerais acima destacados, sem descurar da condução dos atos administrativos, a ser regida pelas regras de competência, finalidade, motivação, forma, procedimento e publicidade[4]. Tudo isso – é bom que se diga – na corrente dos mandamentos axiológicos da razoabilidade e da proporcionalidade, dois importantes instrumentos limitadores do Poder do Estado (v.g., na seara das sanções político-tributárias), a fim de que a exigência fiscal não se torne desarrazoada e desprovida de contextualização com o plano da realidade jurídico-social.

Temos dito, por exemplo, na esteira da casuística narrada pela autorizada doutrina[5], que um incentivo fiscal concedido pelo Estado, com exigências infindáveis e, quiçá, intransponíveis, deixa de ser instrumento de consecução de um fim eminentemente público para se transformar em arbitrário "desincentivo fiscal".

Importante enaltecer que o **princípio da proporcionalidade** – que deve orientar tanto os atos do produtor da norma como aqueles do aplicador dela – deve estar embasado em três pressupostos: primeiro, a adequação, que consiste no equilíbrio entre o meio empregado na atuação estatal e o fim a ser atingido; segundo, a exigibilidade, devendo o meio escolhido ser o menos gravoso aos contribuintes; por fim, a proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que o ato só é proporcional quando as vantagens a serem conquistadas superarem as desvantagens.

Como bem assegura Kiyoshi Harada[6], "uma administração tributária dinâmica, racional e eficiente conduzirá à redução de custos operacionais na arrecadação de tributos, concorrendo para a formação de uma conjuntura capaz de propiciar o alívio da pressão tributária que, entre nós, atinge níveis críticos".

De fato, se a administração tributária é fundamental para a consecução do fim a que visa o Poder Público em seu mister tributacional, de retirada compulsória de valores

daqueles que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, hão de existir garantias de uma salutar arrecadação, que tangencie **(I)** os procedimentos fiscalizatórios adequados, **(II)** a cobrança judicial dos importes tributários inscritos em dívida ativa e, **(III)** finalmente, as medidas de controle e verificação da regularidade fiscal do contribuinte. Tais medidas correspondem aos três tópicos norteadores do capítulo ora iniciado, isto é, **Fiscalização, Dívida Ativa e Certidões Negativas** (arts. 194 a 208 do CTN).

Como fiscalização, entende-se a ação estatal que, orientada pelo princípio da isonomia, deverá identificar o (des)cumprimento das obrigações tributárias, punindo o comportamento indesejado e, em caráter pedagógico, dissuadindo o contribuinte omisso e recalcitrante da insistência no inadimplemento obrigacional.

A dívida ativa representa a fase de cobrança judicial do tributo exequível, após a frustração no intento de carreá-lo para a Administração Pública, por meio do lançamento que inexoravelmente a precede.

Quanto às certidões negativas, trata-se de documentos atestadores da situação fiscal do contribuinte, por meio dos quais se legitimam as concretizações de atos e situações jurídicas, e de cujo bom êxito não podem prescindir.

A bem da verdade, os dispositivos do Código Tributário Nacional, adiante esmiuçados, são demasiadamente esclarecedores, quando não autoexplicativos, permitindo ao leitor uma assimilação tranquila e bem-sucedida da matéria.

2 FISCALIZAÇÃO

A fiscalização se materializa em atos de verificação do cumprimento de obrigações tributárias, quer sejam principais, quer sejam acessórias. São atos decorrenciais da faculdade outorgada pela Constituição Federal às pessoas políticas, quanto à instituição de tributos. Assim, o procedimento fiscalizatório traduz-se em um poder-dever cometido às entidades impositoras.

Para José Jayme de Macêdo Oliveira[7], "a fiscalização é ato de empreender exame e verificação, de controlar a execução ou funcionamento, tudo com vistas ao fiel atendimento das obrigações tributárias a cargo dos contribuintes. Induvidoso que o sujeito ativo, como titular de um crédito fundado na lei, tem o direito e o dever de verificar se as normas legais, que lhe conferem o crédito, estão sendo rigorosamente cumpridas pelo sujeito passivo".

A **competência e os poderes das autoridades administrativas, que laboram no mister fiscalizatório, estão adstritos a regramentos estipulados pela legislação tributária**, em total obediência aos balizamentos impostos pelo Código Tributário Nacional. É o que se depreende da dicção do seu art. 194:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006: *"A competência e os poderes das autoridades administrativas, em matéria de fiscalização tributária, devem ser regulados pela legislação tributária em caráter geral, ou especificamente em função de natureza do tributo de que se tratar, aplicando-se às pessoas naturais e jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO** em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/AM, em 18-09-2005.

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, **inclusive às que gozem de imunidade tributária** ou de isenção de caráter pessoal.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/MG, em 03-07-2005: *"Considerando o tema 'administração tributária', é legal o exame dos livros contábeis das pessoas imunes".*

Com efeito, **"são passíveis de fiscalização tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, contribuintes ou não, mesmo que se trate de entidade imune ou isenta"**[8].

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Quanto à Administração Tributária a legislação que rege a fiscalização tributária não se aplica às pessoas naturais ou jurídicas que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal".*

É importante frisar, de início, que, por legislação tributária deve-se compreender, à luz dos arts. 96 a 100 do CTN, não apenas a lei em sentido estrito, mas também os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares.

Conforme anota Ricardo Abdul Nour[9], legislação tributária "é o conjunto de leis tributárias, decretos e instruções regulamentares, portarias, pareceres normativos, ordens de serviço e demais atos administrativos tributários". Entretanto, como observa o mesmo autor, "a interpretação do dispositivo em tela deve obedecer ao princípio da estrita legalidade; só a lei tributária pode conferir a competência para a fiscalização, cabendo às demais dispor sobre aspectos procedimentais, que diretamente obrigam o sujeito ativo e por reflexo influem sobre o sujeito passivo, inclusive tratando-se de terceiros e dos que gozem de imunidade e isenção"[10].

Assim, conclui-se que as normas que não decorram de lei não poderão impor obrigações principais, podendo tratar de simples obrigações acessórias, em face do que preconiza o dispositivo constitucional de que "ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa a não ser em virtude de lei".

Ademais, o parágrafo único do indigitado comando normativo preconiza a submissão generalizada das pessoas físicas, a despeito de sua capacidade tributária ou civil (art. 126, I, CTN), e jurídicas, independentemente de sua constituição regular (art. 126, III, CTN), contribuintes ou não, aos efeitos da legislação regulamentadora do labor fiscalizatório. Tal submissão deve se estender às empresas imunes (art. 14, III, CTN) ou isentas (art. 175, parágrafo único, CTN), às quais não compete o afastamento da legislação em comento, uma vez que o fato de não arcarem com o pagamento do tributo não as exime de cumprirem suas obrigações acessórias, passíveis de controle por meio da fiscalização em referência.

Assim tem entendido o STJ:

EMENTA: Tributário. ICMS. Obrigação acessória. A lei pode impor obrigações acessórias às empresas, ainda que não sejam contribuintes do tributo. Recurso Especial não conhecido. (REsp 89.967/RJ, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 28-04-1998) (Grifo nosso)

No entanto, é valiosa a observação de Luciano Amaro que ressalta a necessidade de haver pertinência entre o trabalho da fiscalização e a situação da pessoa fiscalizada, se se trata de pessoa que, dada a sua condição, natureza, atividade etc., não está nem pode estar no polo passivo de uma relação jurídica, em razão da qual se possa dela exigir alguma prestação (pecuniária ou não). Aqui, a fiscalização, mais do que inútil, poderá veicular abuso[11].

A fiscalização deve permear seu trabalho mantendo-se fiel aos campos de interesse da Administração, sem promover a extrapolação da sua competência administrativa. Temos dito que a exigência estatal deve homenagear a parcimônia, a fim de que o cumprimento da medida pelo administrado venha a alimentar o interesse público que a justifica. Toda exigência deve ser geral, dotada de razoabilidade e tendente a proteger os interesses públicos primários.

O art. 195 do CTN, por sua vez, estabelece a obrigação do contribuinte de exibir seus controles fiscais e contábeis à fiscalização:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. **Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.**

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"Os livros obrigatórios contendo a escrita fiscal e comercial devem ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários das operações a que se refiram".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Natal/RN, em 17-08-2008: *"Para atender às exigências da legislação tributária, os escritórios de contabilidade têm de manter os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal por dois anos, para somente após esse período incinerá-los".*

Evidencia-se que o dispositivo acima destacado tem o condão de anular qualquer restrição legal ao poder-dever que tem a autoridade fiscal de examinar quaisquer livros, papéis ou documentos fiscais ou comerciais do sujeito passivo[12].

É importante observar que o CTN, com este artigo, tornou sem efeito os arts. 17 e 18 do Código Comercial (Lei n. 556/1850), atualmente revogados pelo Código Civil, os quais determinavam:

Art. 17. Nenhuma autoridade, juízo ou tribunal, debaixo de pretexto algum, por mais especioso que seja, pode praticar ou ordenar alguma diligência para examinar se o comerciante arruma ou não devidamente seus livros de escrituração mercantil, ou neles tem cometido algum vício.

Art. 18. A exibição judicial dos livros de escrituração comercial por inteiro, ou de balanços gerais de qualquer casa de comércio, só pode ser ordenada a favor dos interessados em gestão de sucessão, comunhão ou sociedade,

administração ou gestão mercantil por conta de outrem, e em caso de quebra.

O entendimento do STF, no que diz respeito ao tema, sinaliza a inadmissibilidade de quaisquer medidas coercitivas de exigência de tributo. As súmulas editadas pelo Pretório Excelso, exteriorizam esta visão protetiva, conforme se nota no teor dos enunciados adiante reproduzidos:

Súmula n. 70: "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo";

Súmula n. 323: "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos";

Súmula n. 547: "Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais".

Além disso, saliente-se que eventuais disposições legais, limitativas ou obstativas do direito de examinar mercadorias ou documentos pertencentes ao sujeito passivo fiscalizado, não são plausíveis, uma vez que se apresenta assente a jurisprudência, no sentido de que "estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária, quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação" (**Súmula n. 439 do STF**). É que a Súmula n. 439 do Supremo Tribunal limita o exame fiscal de livros "aos pontos objeto da investigação"[13].

Não se pode perder de vista, ademais, que o art. 1.193 do Código Civil reforça o entendimento de que as restrições obstativas do exame da escrituração, parciais ou não, devem ser evitadas diante da fiscalização fazendária.

Em idêntica trilha, impende lembrar que, conquanto a exibição de livro ou documento esteja disciplinada nos arts. 381 e 382 do CPC, o Fisco não se sujeita àqueles procedimentos, uma vez que **poderá exigi-la administrativamente, sem necessidade de qualquer intervenção judicial**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"Agentes do Fisco Estadual apreenderam notas e livros fiscais, durante determinada atividade fiscalizadora na empresa Beta, sem estarem munidos de mandado judicial para tal fim. Esse procedimento é considerado abusivo, por representar excesso do exercício do poder de fiscalização".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz Substituto de Carreira do Pará (TJ/PA), em 2009: *"Agentes do Fisco Estadual apreenderam notas e livros fiscais, durante determinada atividade fiscalizadora na empresa Beta, sem estarem munidos de mandado judicial para tal fim. Esse procedimento é considerado legal, sendo os documentos de exibição obrigatória pelo contribuinte".*

De outra banda, havendo recusa por parte do contribuinte à exibição de seus livros e papéis à autoridade fiscal, será possível ensejar o lançamento por arbitramento (art. 148 do CTN), sem prejuízo de incorrer em crime contra a ordem tributária (art. 1º, I, da Lei n. 8.137/90, bem como, quando for o caso, nas penas do art. 330 do Código Penal).

A propósito do arbitramento, esclarecem José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques[14] que "o recurso ao mecanismo da presunção em matéria tributária, portanto, só é admitido no curso do processo administrativo ante a inércia do contribuinte em colaborar com a fiscalização, prejudicando a arrecadação tributária, em detrimento do

erário. Nessa hipótese, de espontânea recusa que garante seu direito à ampla defesa, cabe o arbitramento".

No que diz respeito à ampliação dos poderes de investigação das autoridades fiscais, urge relembrarmos o teor do § 1º do art. 144 do CTN, já estudado nesta obra, que prevê hipóteses legais de efeito imediato da legislação tributária. Note-o:

> Art. 144. (...)
> § 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Assim, a lei nova, que regula procedimentos, prerrogativas ou formalidades, adstritos à atividade do lançamento, sem qualquer pretensão de alterar, criar ou extinguir direitos materiais – relacionáveis, por exemplo, com os elementos estruturais da obrigação tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeição passiva e fato gerador) – deverá ser aplicada de imediato e aos casos pendentes, como sói acontecer com as normas processuais em geral.

Com efeito, os aspectos formais ou procedimentais que cercam o lançamento não influem com poder de decisão, a ponto de afastarem a lei vigente na época do lançamento, em prol da aplicação daquela lei pretérita, do momento do fato gerador.

Temos dito que o § 1º do art. 144 do CTN é, antes de didático, demasiado lógico. Visa atender aos interesses do Fisco, nos planos arrecadatório e fiscalizatório, sem afetar os direitos do contribuinte[15].

Acerca do tema, a propósito, a Lei n. 10.174/2001 trouxe um contexto elucidativo, o qual merece citação. É que tal norma, alterando a Lei n. 9.311/96 (art. 11, § 3º), passou a permitir o que antes era vedado expressamente, qual seja, a utilização das informações decorrentes do cruzamento entre os dados da CPMF, quando ainda existia, e as declarações de renda dos sujeitos passivos, com o intuito de proceder ao lançamento dos impostos supostamente sonegados.

Muitos contribuintes, movimentando cifras vultosas em contas-correntes, sem que as fizessem constar de suas declarações de rendimentos ofertadas à Secretaria da Receita Federal, insurgiram-se contra a Lei n. 10.174/2001, que permitiu a quebra do sigilo bancário, na atividade investigativa de eventuais incongruências, por meio de instauração de procedimento fiscal.

Basicamente, a linha de defesa dos contribuintes fiscalizados pautava-se na suscitação de vício ao princípio da irretroatividade tributária, uma vez que o ato normativo estava sendo aplicado a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência.

Por sua vez, a Administração Tributária argumentava que o lançamento tributário, de acordo com o art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, teria caráter retrospectivo, reportando-se, quanto aos aspectos materiais, à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, regendo-se, então, pela lei vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Todavia, no que se ligava aos aspectos formais, a legislação, se viesse, por exemplo, a instituir novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, teria aplicabilidade imediata, não se configurando hipótese de aplicação retroativa da lei. No

caso, o Fisco entendeu que, para a apuração do quantum do imposto sobre a renda, não se vislumbraria ilicitude alguma em calculá-lo com base em informações bancárias obtidas a partir da CPMF, uma vez que se tratava apenas de um novo meio de fiscalização.

O mencionado expediente, adotado pelo Fisco Federal no claro intuito de fortalecer seu poder investigatório, dificultando a sonegação do contribuinte, contou com a validação, em juízo, de sentenças e acórdãos que abonavam a legislação que prevê o repasse de informações sobre operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, com o decorrencial lançamento do crédito porventura existente.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial n. 558.633, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, reconheceu o direito de a Fazenda Nacional "quebrar" o sigilo bancário para investigar as informações sobre as CPMFs pagas pelos contribuintes, mesmo para os fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei n. 10.174/2001, desde que não atingidos pela decadência. Note as ementas prolatadas, nas primeira e segunda Turmas, respectivamente:

> **EMENTA:** (...) PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO. RETROATIVIDADE. ART. 144, § 1º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. (...) II – Não há que se falar em omissão no aresto, porquanto esta Corte se manifestou no sentido da possibilidade de retroatividade do disposto nos arts. 6º da LC n. 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001, com base no art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, inferindo-se, desse dispositivo, que as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata. III – Com isso, restou assentada a permissão do cruzamento dos dados obtidos com a arrecadação da CPMF, para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, aplicando-se tal entendimento a fatos geradores anteriores à vigência da norma que o instituiu. IV – Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no REsp 558.633/PR, 1ª T., rel. Min. Francisco Falcão, j. 06-12-2005) (Grifo nosso)

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. CPMF. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2001. CARÁTER PROCEDIMENTAL DA NORMA. APLICAÇÃO IMEDIATA. EXEGESE DO ART. 144, § 1º, DO CTN. 1. É possível a aplicação do art. 6º da LC 105/2001, ainda que o período investigado seja anterior à sua vigência, porquanto se trata de disposição meramente procedimental. Inteligência do art. 144, § 1º, do CTN. 2. Recurso Especial provido. (REsp 628.527/PR, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 06-09-2005) (Grifo nosso)

Tal posição foi abonada pelo STJ, que, por unanimidade, acolheu o entendimento do Relator do Recurso Especial supracitado, ratificando o entendimento de que as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante sua vigência.

No parágrafo único do art. 195, está prevista a obrigação de guardar livros e documentos fiscais utilizados na escrituração, até que ocorra a prescrição dos créditos. Como se observa, o legislador não cita o prazo prescricional de 5 anos previsto no art. 174 do CTN – atitude providencial e parcimoniosa –, uma vez que a prescrição pode sofrer interrupção, o que esvaziaria o rigor do dispositivo. Aliás, não se pode deixar de mencionar o arguto comentário de Luciano Amaro[16], para quem "a menção que o Código faz à prescrição há de ser entendida como abrangente da decadência (...). Obviamente, decorrido o prazo decadencial e, portanto, extinto o eventual direito de lançar que o Fisco pudesse ter, não haverá mais interesse fiscal na conservação dos documentos".

Há discussões acerca da possibilidade de conservação de livros em microfilmes, e a esse respeito o STJ já se posicionou, afirmando que não atende à exigência do art. 195 do CTN, v.g., a conservação dos livros apenas em microfilmes, devendo prevalecer a inadmissibilidade da destruição dos originais de documentos até que ocorra a **prescrição dos créditos tributários** decorrentes das respectivas operações:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007: *"Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Fiscal de Tributos do Município de Altos/PI, em 13-09-2009.

EMENTA: Decidindo pela inadmissibilidade da destruição dos originais de documentos, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das respectivas operações, mesmo que extraídas cópias, mas sem o cumprimento das exigências fiscais, o acórdão recorrido não afrontou dispositivos de lei federal. (REsp 63.585/DF, 2ª T., rel. Min. Hélio Mosimann, j. 16-06-1998)

A análise do preceptivo ora estudado avoca a necessidade de delimitação do conceito de "casa", previsto no inciso XI do art. 5º da CF:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

XI – a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial; (Grifo nosso)

Para o STF, o conceito é ampliativo e comporta qualquer compartimento privado não aberto ao público, onde alguém exerce profissão ou atividade, compreendendo os escritórios profissionais, incluindo os de contabilidade.

Assim, entende-se que os agentes da administração tributária, ainda que acompanhados de força policial, **não podem, sem autorização judicial, ingressar em escritório de contabilidade contra a vontade de seu titular**, que nele desempenhe atividade profissional, com o objetivo de apreender documentos ali existentes, como livros, registros fiscais e contábeis e memória de computadores.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: *"Sem autorização judicial ou do responsável pelo estabelecimento, um fiscal de tributos pode adentrar, desde que durante o dia, em escritório de profissional liberal, não aberto ao público, para fins de identificar a ocorrência de fato gerador do imposto sobre serviços (ISS), já que não se estende a escritório a proteção constitucional da inviolabilidade de domicílio".*

Observe o didático julgado a seguir:

EMENTA: Fiscalização tributária. Apreensão de livros contábeis e documentos fiscais realizada, em escritório de contabilidade, por agentes fazendários e policiais federais, sem mandado judicial. Inadmissibilidade. Espaço privado, não aberto ao público, sujeito à proteção constitucional da **inviolabilidade domiciliar** (CF, art. 5º, XI). Subsunção ao conceito normativo de "casa". Necessidade de ordem judicial. Administração pública e fiscalização tributária. Dever

de observância, por parte de seus órgãos e agentes, dos limites jurídicos impostos pela Constituição e pelas leis da República. Impossibilidade de utilização, pelo Ministério Público, de prova obtida em transgressão à garantia da inviolabilidade domiciliar. Prova ilícita. Inidoneidade jurídica. habeas corpus deferido. Administração tributária. Fiscalização. Poderes. Necessário respeito aos direitos e garantias individuais dos contribuintes e de terceiros. (HC 82.788/RJ, 2ª T., rel. Min. Celso de Mello, j. 12-04-2005)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Na realização de atividade fiscalizatória, os agentes fiscais podem entrar nos estabelecimentos dos contribuintes. Sobre o procedimento de fiscalização é possível afirmar que não se aplicam os princípios constitucionais da inviolabilidade do domicílio, do direito à intimidade e do sigilo da correspondência, tendo em vista o poder de polícia conferido à administração tributária".*

Passemos, então, à análise do art. 196 do CTN:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se **documente o início do procedimento**, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"Na realização de atividade fiscalizatória, os agentes fiscais podem entrar nos estabelecimentos dos contribuintes. Sobre o procedimento de fiscalização é possível afirmar que se realiza informalmente e não precisa ser documentado".*

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

A ação fiscalizatória é ato público da Administração e, ipso facto, não poderá estar divorciada dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (art. 37, CF), sob pena de resvalar em arbítrio e abuso de poder. Não é demasiado relembrar que o lançamento tributário, ato no qual se projeta a ação fiscal, é ato administrativo vinculado (art. 3º, in fine, CTN).

A atividade fiscalizatória é marcada por um iter procedimental, com início, meio e fim. Tais delineadores temporais são cruciais, pois delimitam o início do procedimento (termo a quo) e demarcam o seu término (termo ad quem), haja vista não se admitir a eternização da atividade limitadora da Administração, projetando-se ad eternum e provocando constrangimentos ao sujeito passivo.

As diligências de fiscalização reclamam formalidades, dentre as quais se destaca a obediência ao prazo máximo para conclusão da ação fiscal, na forma da legislação aplicável (federal, estadual, distrital ou municipal).

Na órbita federal, o art. 7º, § 2º, do Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, estabelece o prazo máximo de 60 (sessenta) dias para duração do procedimento de fiscalização, prorrogável (sempre antes de vencido o prazo), "sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos".

Nessa toada, inicia-se a fiscalização por meio de um registro, a ser feito em livro fiscal

do sujeito passivo ou em documento separado, dando conta do termo de início de fiscalização. Ademais, anota-se o prazo para a conclusão dos trabalhos.

Essa demarcação, aparentemente singela, norteia dois importantes institutos do Direito Tributário, a saber: denúncia espontânea (art. 138, parágrafo único, do CTN) e a decadência (art. 173, parágrafo único, do CTN).

Quanto à decadência, observe os efeitos:

> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: (...)
> Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (Grifo nosso)

O parágrafo único em epígrafe indica uma antecipação do termo a quo do prazo decadencial, na medida em que o marco inicial de contagem é deslocado do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a própria data da providência preparatória de constituição do crédito tributário.

Exemplo: se o contribuinte for notificado de uma medida preparatória de lançamento em 15 de maio de um exercício, relativo a um fato gerador ocorrido em fevereiro do mesmo exercício, o início da contagem do prazo decadencial não ocorrerá no 1º dia do exercício seguinte, mas no dia 16 de maio – data antecipada a partir da qual se somará o prazo de 5 anos para a conclusão do lançamento.

Temos enfatizado que, caso já tenhamos iniciado o prazo decadencial por força do inciso I do art. 173 do CTN, a medida preparatória em análise não será hábil a interromper ou suspender o prazo decadencial em andamento.

Quanto à denúncia espontânea, veja as consequências:

> Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Grifo nosso)

Para configurar a espontaneidade na confissão tributária, é necessário que a denúncia seja oferecida anteriormente ao início de qualquer procedimento administrativo fiscal. Com efeito, "uma vez que iniciado o procedimento fiscal, exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, bem como a de terceiros envolvidos nas infrações verificadas, e torna ineficaz eventual consulta que venha a ser formulada, naquilo que estiver sendo objeto de fiscalização"[17].

Dessa forma, a simples notificação feita pela autoridade fiscal, solicitando que livros fiscais sejam exibidos dentro do prazo estabelecido em legislação, fulmina o direito à espontaneidade do sujeito passivo.

Passemos, agora, à análise do art. 197 do CTN:

> Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:
> I – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
> II – **os bancos**, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"Em relação ao procedimento de fiscalização exercido pela Administração Tributária, conforme Lei n. 5.172/66 – CTN, é incorreto afirmar que as agências bancárias estão desobrigadas de prestar à autoridade administrativa as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros".*

III – as empresas de administração de bens;
IV – os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
V – os inventariantes;
VI – os síndicos, comissários e liquidatários;
VII – quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.
Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

O comando supramencionado obriga as pessoas citadas a prestarem informações quando solicitadas, **mediante intimação escrita e independentemente de ordem judicial**, a respeito de terceiros por interesse da fiscalização.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem das Seccionais da Região Nordeste, em 09-04-2006: *"Somente mediante ordem judicial fundamentada, os tabeliães devem prestar todas as informações às autoridades tributárias de que disponham concernentes a bens, negócios ou atividades de terceiros".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008.

A intimação a que se refere este dispositivo é a de índole administrativa, uma vez que, mediante intimação judicial, todos, e não somente as pessoas citadas, têm de prestar informações.

É bom que se entenda que a intimação escrita é necessária às pessoas enumeradas nos incisos I a VI, independentemente de lei ordinária que as obrigue, uma vez que o próprio CTN já o fez. No entanto, con-soante o inciso VII, haverá a necessidade de lei para quaisquer outras pessoas ou entidades não previstas nos incisos anteriores.

Por derradeiro, registre-se que, caso as pessoas citadas no dispositivo sub examine **estiverem legalmente obrigadas ao sigilo, mesmo que intimadas administrativamente por escrito, não se verão compelidas a prestarem informações**. É o caso atinente a advogados, psicólogos, médicos, sacerdotes e outros.

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual/MG, em 03-07-2005: *"Considerando o tema 'administração tributária', mesmo os profissionais submetidos às regras do segredo profissional devem prestar, quando solicitados, informações ao Fisco sobre seus clientes".*

A propósito do dever de prestar informações, Paulo de Barros Carvalho[18] leciona com propriedade que "não pode ingressar no secreto vínculo que se estabelece no exercício

de certas profissões, em que a própria lei que as regula veda terminantemente a quebra do sigilo (...) O psicólogo, o médico, o advogado, e tantas outras pessoas que, em virtude de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão, tornam-se depositárias de confidências, muitas vezes relevantíssimas para o interesse do Fisco, não estão cometidas do dever de prestar informações previstas no art. 197”.

Conquanto o inciso II do art. 197 trate da possibilidade de requisitar às instituições financeiras informações protegidas por sigilo bancário, sem necessidade de autorização judicial, existe séria e grande controvérsia doutrinária. Atualmente, a possibilidade encontra guarida na Lei Complementar n. 105/2001, que assim estabelece no art. 6º:

> Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósito e aplicações financeiras, quando houver **processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 181º Concurso), em 02-11-2008: *“A respeito da fiscalização tributária, é correto afirmar que a Fazenda Pública pode divulgar as informações econômicas e financeiras do sujeito passivo, para investigação administrativa, desde que apurada em procedimento administrativo instaurado”.*

A discussão doutrinária é ferrenha, oscilando entre aqueles que chancelam o teor do dispositivo em epígrafe e diversos outros estudiosos que não se mostram favoráveis a ele[19]. A problemática foi submetida ao STF, por meio de cinco ações diretas de inconstitucionalidade, quais sejam: ADIn n. 2.386 e n. 2.397 (apensadas à ADIn n. 2.390) e ADIn n. 2.406 (apensada à ADIn 2.389).

Enquanto não julgadas as ações diretas de inconstitucionalidade, os dispositivos da LC n. 105/2001 permanecem válidos e acobertados pelo princípio da presunção de constitucionalidade das leis.

O art. 198 do CTN, a ser agora analisado, trata do sigilo que deve ser mantido, bem como de sua quebra. Observe o caput do preceptivo:

> Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, **é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo** ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/PA, em 23-03-2002: *“É vedada a divulgação, por servidores da Fazenda Pública, de informações obtidas em razão do ofício relativas a negócios, atividades e situação econômica do sujeito passivo”.*

É natural que, assim como cabe ao Fisco a capacidade de investigar o sujeito passivo, igualmente lhe compete a obrigação de manter sigilo sobre as informações obtidas durante os processos de fiscalização, sob pena de imposição de sanções administrativas, sem prejuízo daquelas previstas na legislação criminal.

O § 1º do art. 145 da CF estabelece que os impostos deverão ser graduados individualmente, buscando-se a justiça fiscal por meio do postulado da capacidade contributiva. Na atividade fiscalizatória, tal postulado deve ser prestigiado ao mesmo tempo em que se preserva a posse das informações patrimoniais de que dispõe a autoridade lançadora, para levar a cabo a exigência do tributo. A título exemplificativo, o agente fiscal, ao verificar os dados da declaração de imposto de renda do contribuinte, que indicam as rendas, os saldos bancários, as transações imobiliárias e as variações patrimoniais, deverá pautar-se com a discrição que o sigilo lhe impõe, sendo-lhe defeso propalar de modo irresponsável quaisquer desses dados, os quais lhe incumbe preservar.

O **sigilo fiscal** deve ser compreendido como meio de proteção às informações prestadas pelos contribuintes ao Fisco, assegurado pelos direitos fundamentais guarnecidos constitucionalmente, conforme dispõe o art. 5º, X e XII, da Carta Magna, dando guarida ao direito à privacidade e ao direito ao sigilo na comunicação de dados. Observe o dispositivo:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008: "A alternativa que contém o nome dado à preservação contida em lei, relacionada com as informações obtidas pela Fazenda Pública e seus agentes, com o objetivo de resguardar situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades é o Sigilo fiscal".

> Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)
>
> X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; (...)
>
> XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

Com base nos incisos supracitados, pode-se concluir que a quebra de sigilo bancário e fiscal, calcado em procedimento administrativo, deflagra indevida intromissão na privacidade do cidadão.

Vamos, agora, analisar o § 1º do art. 198 do CTN:

> Art. 198. (...)
>
> § 1º. Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:
>
> I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
>
> II – **solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que** seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/ES, em 27-04-2008: *"O servidor público da Secretaria da Fazenda Estadual que obtiver, em razão de seu ofício, informações acerca da situação econômica de certo contribuinte tem o dever de sigilo quanto aos dados do contribuinte, exceto nos casos de solicitações de outras autoridades administrativas no interesse da Administração Pública".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de

Procurador do Estado do Espírito Santo (1ª Categoria), em 27-04-2008: *"O servidor público da secretaria de fazenda estadual que obtiver, em razão de seu ofício, informações acerca da situação econômica de certo contribuinte tem o dever de sigilo quanto aos dados do contribuinte, exceto nos casos de solicitações de outras autoridades administrativas no interesse da administração pública".*

A vedação constante do art. 198 do CTN comporta exceções, em **três** casos específicos (dois previstos nos incisos constantes do parágrafo primeiro do dispositivo e outro no próprio parágrafo primeiro). Assim, admite-se a divulgação de informações nos seguintes casos:

a) requisição do juiz, no interesse da justiça (processo de qualquer natureza, civil ou penal);

b) **solicitação de informações, por outro órgão da Administração Pública, para a apuração de prática de infração administrativa (Exemplo: Banco Central**, ao apurar ilícito cambiário, requer informações à Secretaria da Receita Federal do Brasil). É claro que a troca de dados pressupõe processo administrativo aberto no órgão requisitante, que deverá, ao obter as informações, "passar recibo" de que as bem recebeu, em uma verdadeira "transferência de sigilo", consoante o disposto no art. 198, § 2º, do CTN, adiante reproduzido:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 02-09-2007: *"A Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001, dispôs sobre o sigilo das operações de instituições financeiras. De acordo com essa lei complementar, não é responsável (ou não se prevê como tal) quem, atendendo a requisição do Banco Central, ao proceder a inquérito em instituição financeira submetida a regime especial, mas sem ordem judicial, prestar informação sobre contas de depósitos, aplicações e investimentos mantidos na instituição".*

Art. 198. (...)

§ 2º. O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

c) troca de informações entre as entidades impositoras, por força de lei ou de convênio, conforme previsto no caput do art. 199 do CTN, que será comentado a seguir. Trata-se de dispositivo não autoaplicável, uma vez que depende de regulação por lei ou convênio. Tais instrumentos, na prática, são raros, desestimulando o mecanismo de permuta de dados entre as Fazendas Públicas, o que é de todo salutar. Como já se acentuou, aqui deve se dar a "transferência de sigilo" entre os órgãos receptor e transmissor da informação. Diga-se que, se houver **permuta de informações entre União e outros países, o veículo de troca de dados deve ser o acordo ou tratado internacional. É ele também dependente de regulamentação, não sendo autoaplicável**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado/ES, em 27-04-2008: *"É lícita à Fazenda Pública Federal e Estadual a*

permuta de informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos".

Muito se tem discutido, diante da redação do art. 198, § 1º, II, do CTN, que dispõe sobre uma relevante condição: "(...) desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, (...)".

A necessidade de processo tem sido entendida por alguns como meras investigações, sem o devido processo legal; para outros, entretanto, o processo deve ser compreendido como pressuposto da lide, abarcando o contraditório e a ampla defesa. Os primeiros defendem a prestação da informação e a busca da apuração do ato ilícito, sem que para isso seja vital a existência da lide propriamente dita; os últimos – aqueles que prestigiam o contraditório e a ampla defesa – propugnam a restrição ao fornecimento de dados em mero procedimento, demonstrando a prevalência dos direitos fundamentais contra as investidas do Estado, que não deixa de contar com a via do Judiciário para obter o êxito na prestação de informações que repute indispensáveis[20].

Urge salientar que a Lei Complementar n. 104/2001 permitiu importantes ressalvas ao Princípio do Sigilo Fiscal, como se pode notar nos dizeres insertos no § 3º do art. 198 do CTN:

Art. 198. (...)

§ 3º. Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista do Comércio Exterior (MDIC), em 21-09-2008: *"Se um agente do fisco de determinado estado divulgar o conteúdo de uma dívida fiscal inscrita na dívida ativa, ele cometerá falta administrativa".*

III – parcelamento ou moratória.

Assim, **é possível haver a divulgação de informações sobre representação fiscal para fins penais, dívida ativa, parcelamento ou moratória**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Sergipe, em 08-06-2008: *"Prevê a legislação tributária que é vedada a divulgação, por parte da fazenda pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Tal regra se impõe contra diversas práticas, entre elas, a divulgação de informações relativas a defesa de interesses de terceiros".*

Temos dito que tal comando veicula prática fiscal um tanto vexatória e irrazoável para o contribuinte, traduzindo-se, muitas vezes, em cobrança indireta de tributo.

Passemos, então, à análise do art. 199 do CTN.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

O preceptivo em epígrafe versa sobre a assistência mútua entre as Fazendas Públicas, na forma estabelecida por lei ou convênio.

Diz-se que os convênios são necessários, em face da existência de problemas comuns que afetam a fiscalização e arrecadação de tributos das diversas unidades federativas. Visam, assim, simplificar a atuação fiscalizatória, por meio de troca de informações entre as Fazendas Públicas dos Estados, no tocante à fiscalização do tributo, principalmente no que diz respeito às prestações e operações interestaduais.

Diante da inexistência de tais instrumentos normativos, entendemos que não haverá empecilhos a que se troquem informações entre os Fiscos, mormente porque a regra limitadora dispõe sobre a quebra de fidelidade entre "agente fiscal" e "particular interessado", e não entre "agente fiscal" e outro "agente público", no interesse da fiscalização, sob reserva de sigilo.

Todavia, é mister ressaltar que as informações obtidas e eventualmente trocadas entre os órgãos responsáveis pela fiscalização estão guarnecidas pelo sigilo fiscal, o que obsta a sua livre divulgação a terceiros, sob pena de tipificação penal, consoante o art. 325 do Código Penal[21].

Por fim, o art. 200 do CTN trata do auxílio policial prestado às autoridades administrativas. Observe-o:

Art. 200. **As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária**, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo TJ/PR, para o cargo de Juiz Substituto, em 17-06-2007: *"As autoridades administrativas federais não poderão requisitar o auxílio de força pública federal, estadual ou municipal, ainda que vítimas de embaraço no exercício de suas funções, ou quando necessário para a efetivação de medida prevista na legislação tributária".*

Segundo o dispositivo em apreço, as autoridades administrativas federais, ao desempenharem seu mister investigativo, no controle do cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo, não podem deparar com empecilhos opostos pelo fiscalizado, predisposto a impor óbices à ação fiscal. Dessa forma, **qualquer ato que embarace a fiscalização, mesmo não constituindo crime ou contravenção, poderá ensejar a requisição por parte da autoridade fiscal de auxílio da força pública federal, estadual, distrital ou municipal**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral de Justiça do Paraná, para o cargo de Promotor de Justiça Substituto do Estado do Paraná, em 2008: *"Segundo o Código Tributário Nacional, as autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, esta-dual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Acafe/Fapesc, para o cargo de Fiscal Tributarista da Prefeitura Municipal de Jaraguá do Sul/SC, em 13-01-2008: *"A autoridade administrativa tributária poderá requisitar força policial, no exercício da fiscalização, quando for vítima de embaraço ou desacato no exercício de suas funções".*

Em qualquer hipótese, todavia, deve imperar, na utilização da prerrogativa estatal, a máxima parcimônia, uma vez que o emprego da desmedida força, divorciada da guarida legal, pode ensejar o crime de excesso de exação (art. 316, § 1º, CP) ou de violência arbitrária (art. 322, CP).

Frise-se que a doutrina diverge quanto à possibilidade de requisição de força policial na hipótese de recusa de apresentação de livros comerciais ou documentos fiscais, no mister fiscalizatório.

Urge destacar, ainda, que, conquanto o dispositivo faça menção apenas às autoridades administrativas federais, deve haver natural aplicação do dispositivo às autoridades fiscais estaduais, distritais e municipais, que requisitarão, respectivamente, força pública estadual, distrital e municipal.

Ad argumentandum, sabe-se que o próprio agente fiscal avocará o aparato repressor, sem necessidade de se valer de superior hierárquico.

Nunca é demasiado relembrar que o chamamento da força policial não legitima a arbitrária "fiscalização policial". Quer-se dizer que o aparato policial será utilizado apenas para legitimar a atuação da autoridade fiscal, única competente a desempenhar o mister fiscalizatório. O contribuinte não pode ser "fiscalizado" pela polícia, mas por esta protegido – aliás, ele e todos, contribuintes ou não. A função de fiscalizar é-lhe vedada, independentemente de se tratar de Polícia Civil ou Polícia Federal, de se tratar de investigador, agente, escrivão ou delegado. A esse propósito, os arts. 904 e 908 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) dispõem que a fiscalização tributária é de competência exclusiva do servidor público competente, no caso, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

3 DÍVIDA ATIVA

A dívida ativa é o crédito público, ou seja, todos os valores que a Fazenda Pública tem para receber de terceiros, independentemente de ser de natureza tributária ou não tributária. Frise-se que este crédito público não pode ter sido alvo de causa suspensiva, extintiva ou excludente, o que lhe provocaria desdobramentos impeditivos da exequibilidade, e deve ter sido internalizado por ato administrativo intitulado "inscrição", nos cadastros da representação judicial do Fisco. Quando o crédito é de natureza não tributária, tem-se a Dívida Ativa Não tributária; se o crédito for de natureza tributária, ter-se-á a **Dívida Ativa Tributária**, de que trata o art. 201 do Código Tributário Nacional[22]. Em didático trocadilho, tem-se dito que a dívida ativa é o oposto de dívida pública. Esta é débito do poder público para com terceiros, enquanto aquela é crédito do Estado a ser cobrado executivamente[23]. Observe o art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Execução Fiscal:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de

Procurador do Estado/ES, em 27-04-2008: *"Constitui 'dívida ativa tributária' apenas o crédito proveniente de obrigação legal relativa a tributos, respectivos adicionais e multas".*

Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como **tributária ou não tributária** na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"Somente se inscrevem em dívida ativa créditos tributários".*

§ 1º. Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1º será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º. **A Dívida Ativa da Fazenda Pública**, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato. (Grifos nossos)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Paraná, para o cargo de Juiz de Direito, em 27-042008: *"A 'Dívida Ativa da Fazenda Pública', compreendendo a 'tributária' e 'não tributária', abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador Judicial de Louveira/SP, em 0209-2007: *"A 'Dívida Ativa da Fazenda Pública' compreende apenas os créditos de natureza tributária e abrange atualização monetária, juros de mora e multa de mora".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007.

A **dívida ativa não tributária** representa os créditos a que faz jus a Fazenda Pública, tais como originários de foros, laudêmios, aluguéis, preços públicos, indenizações, além de outros. Por sua vez, **a dívida ativa tributária refere-se a tributos, seus adicionais e multas decorrentes do seu não pagamento**. Com efeito, o art. 2º da LEF prescreve que constitui dívida ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na **Lei n. 4.320/64, cujo art. 39, § 2º**, assim dispõe:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"Constituem 'dívida ativa não-tributária' os juros e as multas provenientes da mora no recolhimento dos respectivos tributos".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal Substituto (TRF/5ª Região), em 21-06-2009: *"Supondo-se que um órgão público apresente, em seu patrimônio, em 31/12/2008, valores de créditos a receber e a pagar, é possível afirmar que os créditos do órgão referentes a multas tributárias constituem 'dívida ativa não tributária'".*

"Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou

natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços por serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval, ou outra garantia de contratos em geral ou de outras obrigações legais". (Grifos nossos)

À guisa de curiosidade, evidencia-se que a norma fez menção a "empréstimos compulsórios", evidenciando a predileção do legislador por sua feição não tributária. Ademais, quando se menciona "multas de qualquer natureza", abre-se espaço para a execução de multas criminais, multas por infrações ambientais, multas do Código do Consumidor e outras. Por fim, o dispositivo insere as custas processuais como dívida não tributária, o que não se coaduna com o atual posicionamento do STF, para quem as custas são verdadeiras taxas (ADIn n. 1.378-5, rel. Min. Celso de Mello, j. 04-06-1997), configurando-se "dívida ativa tributária".

Segundo o art. 201 do CTN, o crédito tributário, quando não pago na órbita administrativa às repartições arrecadadoras, dentro do prazo legal ou, ainda, quando resulte de uma decisão administrativa ou judicial do qual ele advenha, converter-se-á em dívida ativa tributária da Fazenda Pública, pelo procedimento intitulado "inscrição" nos livros da repartição competente para tal intento. Observe o dispositivo:

Art. 201. **Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado**, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado Substituto/PI, em 11-05-2008: *"Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito de natureza tributária regularmente inscrita, cujo prazo para pagamento esteja esgotado".*

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito. (Grifo nosso)

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito tributário não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir exequibilidade à relação jurídico-tributária. Portanto, a dívida ativa pode ser definida como o crédito tributário inscrito.

DA = CT + INSCRIÇÃO

Após a inscrição na dívida ativa, cria-se o cenário hábil à propositura da ação judicial de cobrança, de nome Ação de Execução Fiscal, conforme a Lei n. 6.830/80. Como resposta a tal ação judicial, poderá o contribuinte, assim que ofertada a garantia do juízo, opor Embargos à Execução Fiscal, numa tentativa de **extinguir a execução fiscal pré-existente**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Consultor do Executivo – Área Fazendária (Administração), em 08-022008: *"A dívida ativa inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem equivalência de prova pré-constituída contra o*

devedor. A presunção de certeza e liquidez, no entanto, é relativa, pois pode ser derrogada por prova inequívoca, cuja apresentação cabe ao sujeito passivo".

A inscrição do crédito é qualificada pela Lei de Execução Fiscal (LEF), em seu art. 2º, § 3º, como **"ato de controle administrativo de legalidade"**, objetivando a apuração da **liquidez e certeza da dívida** para a constituição do título executivo extrajudicial a partir da expedição da certidão do termo de inscrição (art. 202 do CTN). A legislação de cada ente estatal estabelecerá os prazos, órgãos e agentes públicos incumbidos da atividade de inscrição, definindo todos os aspectos adstritos à realização dos registros dos débitos no cadastro da dívida ativa.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Tributário/PE, em agosto de 2006: *"A inscrição da dívida ativa constitui ato de controle administrativo da legalidade".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Consulplan Consultoria, para o cargo de Assistente Jurídico da Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico Sustentável de Santa Catarina (SDS/SC), em 2008. *"De acordo com a Lei n. 6.830/80 (que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências), a Dívida Ativa regularmente inscrita goza, como regra, da presunção de liquidez, mas não de certeza".*

Art. 201. (...)
Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Como se pode notar, o parágrafo único do dispositivo deixa claro que, mesmo havendo a incidência de juros de mora, o que incrementa o valor do crédito tributário, tal acréscimo não tem o condão de impedir que se inscreva o título como dívida ativa e de executá-lo, porquanto a liquidez do crédito permanece incólume.

No presente estudo, torna-se necessário destacar que, havendo a inscrição da dívida ativa, inicia-se a presunção de fraude prevista no art. 185 do CTN, já estudado nesta obra.

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário **regularmente inscrito como dívida ativa**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito do Tribunal de Justiça do Pará, em 27-01-2008: *"A dívida regularmente inscrita goza presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Assim, com base na alteração introduzida no CTN pela lei Complementar 118/05, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria-Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, para o cargo de Procurador do Estado, em 2001.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Grifo nosso)

Vale lembrar que a **presunção é absoluta** (juris et de jure), quanto à fraude na alienação ou ao seu começo, com relação aos bens ou rendas do sujeito passivo em dívida com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito na dívida ativa.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça, em 04-04-2004: *"Presume-se fraudulenta, de forma relativa, a alienação ou oneração de bens ou rendas, desde o seu princípio, realizada por sujeito passivo em débito com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa em fase de execução".*

Com relação à hipótese de suspensão do prazo prescricional, prevista no art. 2º, § 3º, da LEF, o STJ entende ser inaplicável no caso de dívida ativa tributária, uma vez que a Lei de Execução Fiscal se apresenta como uma lei ordinária, e o art. 146, III, "b", da Carta Magna exige lei complementar para tratar do tema prescrição.

Observe o dispositivo da Lei de Execução Fiscal:

Art. 2º. (...)
§ 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Destacamos decisão nesse sentido:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. ART. 2º, § 3º, DA LEI 6.830/80 (SUSPENSÃO POR 180 DIAS). NORMA APLICÁVEL SOMENTE ÀS DÍVIDAS NÃO TRIBUTÁRIAS. ART. 40 DA LEF: SUSPENSÃO. A norma contida no art. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, segundo a qual a inscrição em dívida ativa suspende a prescrição por 180 (cento e oitenta) dias ou até a distribuição da execução fiscal, se anterior àquele prazo, aplica-se tão somente às dívidas de natureza não tributárias, porque a prescrição das dívidas tributárias regula-se por lei complementar, no caso o art. 174 do CTN. (...) (REsp n. 881.607/MG, 2a T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 10-06-2008)

Passemos, agora, ao estudo dos requisitos que deverão compor o termo de inscrição da dívida ativa, conforme o **art. 202 do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *"O termo de inscrição de dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente o nome do devedor e dos responsáveis, seus domicílios e residências; a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; a origem do crédito e as disposições de lei em que se funda; a data da sua inscrição; número do processo administrativo que originou o crédito".*

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:
I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;
II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;
IV – a data em que foi inscrita;
V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.
Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. (Grifos nossos)

O termo de inscrição de dívida ativa é o documento que formaliza a inclusão de importe tributário exigível no cadastro de Dívida Ativa. A intitulada Certidão de Dívida

Ativa (CDA) reporta-se ao Termo de Inscrição em Dívida Ativa (TIDA), que a precede e lhe dá sustentação.

Vale destacar que a CDA é um **título executivo extrajudicial**, conforme preceitua o art. 585, VII, do CPC.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"A certidão de dívida ativa constitui título executivo extrajudicial e tem presunção relativa de liquidez e certeza".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Estaduais/AL, em 05-052002: *"A certidão da dívida ativa é o título executivo judicial que embasa a inicial na ação executiva".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada no VII Concurso para Juiz Federal da 3ª Região.

Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais:

(...)

VII – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; (Redação dada pela Lei n. 11.382, de 2006). (Grifos nossos)

A inscrição na dívida ativa, formalizada pelo termo acima detalhado, perfaz-se no **Livro da Dívida Ativa**, no ambiente adstrito à Procuradoria Judicial. Frise-se que, hodiernamente, os cadastros da dívida ativa não mais se corporificam em "livros", com cadastramento manual (manuscrito em livros, fichas ou outros elementos assemelhados) ou mecânico (registro por "máquinas de escrever"), mas são armazenados em sistemas eletrônicos de dados. Atualmente, a modernidade tem reservado à prática a inscrição eletrônica, restando às demais apenas o campo teórico. De qualquer sorte, substancialmente, nada muda.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça, em 04-04-2004: *"O processo administrativo tributário culmina na inscrição da dívida apurada no Livro da Dívida Ativa".*

Desse termo, inserto no indigitado Livro ou assimilado em cadastro eletrônico, extrai-se a CDA – Certidão de Dívida Ativa –, um título executivo extrajudicial que deverá lastrear a ação judicial de cobrança, isto é, a Ação de Execução Fiscal.

Há a obrigatoriedade de requisitos que deverão lastrear a CDA, e estes distribuem-se nos cinco incisos do art. 202 do CTN. Vamos analisá-los um a um:

a) O nome do devedor

Art. 202. (...)

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; (...)

O nome do **devedor** é naturalmente imprescindível, porquanto demarca o destinatário da cobrança judicial, sendo decorrência lógica do princípio da reserva legal, no plano da sujeição passiva. Por sua vez, **o nome dos responsáveis não é indispensável, já que se torna possível proceder à responsabilização em**

momento ulterior. Nesse caso, ausente a menção na CDA dos administradores previstos no art. 135, caput e III do CTN, nenhum prejuízo ocorrerá à ação fiscal, mormente em homenagem ao Princípio da Economia Processual visando emprestar maior efetividade à prestação jurisdicional. O redirecionamento da execução fiscal, respeitados os limites legais – demarcando-se os reais poderes diretivos do administrador, por exemplo – será tranquilo. Com efeito, o STJ tem entendido que "para admitir que a execução fiscal atinja terceiros, não referidos na CDA, é lícito ao juiz exigir a demonstração de que estes são responsáveis tributários, nos termos do CTN (art. 135)". (REsp n. 272.236-SC, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 17-04-2001)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"O termo de inscrição da dívida ativa indicará obrigatoriamente os nomes do devedor, dos corresponsáveis e dos respectivos cônjuges".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 21-11-2004: *"Predomina nos tribunais o entendimento de que a execução fiscal pode ser 'redirecionada' contra o responsável independentemente do nome deste constar na certidão de dívida ativa".*

Observe a ementa a seguir:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) PROVA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CERTIDÃO DE INSCRIÇÃO DA DÍVIDA. PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. PRESSUPOSTOS. LEI N. 6.830/80, ART. 3º. (...) O artigo 2º, § 5º, I, da Lei n. 6.830/80, dispõe que: "O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I – o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros". A Corte, à luz do Princípio da Economia Processual visando emprestar maior efetividade à prestação jurisdicional, admite a possibilidade de o Juiz Singular, sendo a Certidão de Dívida Ativa omissa, determinar a comprovação da responsabilidade patrimonial secundária de outrem, que não consta do título executivo. "I – A presunção de liquidez da certidão de dívida ativa só alcança as pessoas nela referidas. II – Para admitir que a execução fiscal atinja terceiros, não referidos na CDA, é lícito ao juiz exigir a demonstração de que estes são responsáveis tributários, nos termos do CTN (art. 135)." (Resp n. 272.236-SC, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 25-06-2001). Embargos rejeitados. (EDcl no REsp 400.600/SC, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 05-12-2002) (Grifos nossos)

Por derradeiro, insta mencionar que a imprecisão no nome do executado é irrelevante quando, pelos elementos constantes da petição inicial, consegue-se individualizar o devedor sem margem de dúvidas.

b) O montante exequível

Art. 202. (...)
II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

O dispositivo é claro: mostra a necessidade de se evidenciarem o valor originário da dívida e a indicação dos elementos necessários para o cálculo do tributo, em sua evolução no tempo. A maior celeuma se dá quanto a esta **"maneira" de calcular os juros**. Entende-se que a memória discriminada e atualizada de cálculo (exigível em execução de título judicial), prevista no art. 604 do CPC não é aplicável ao processo de

execução de dívida ativa (execução fiscal), bastando "a referência ao valor originário da dívida e a indicação dos elementos necessários para o cálculo de sua evolução no tempo"[24].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"Constitui causa de nulidade da certidão de dívida ativa, bem como do processo de cobrança, a omissão quanto à maneira de calcular os juros de mora".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 28-10-2007: *"A maneira de calcular os juros de mora acrescidos ao crédito tributário deve constar da certidão da dívida ativa".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 21-05-2006.

Ademais, o STJ tem afastado a necessidade de indicação do **período de apuração das infrações**:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal, em 18-04-2004: *"Constitui requisito essencial do termo de inscrição da dívida ativa a indicação do período de apuração das infrações".*

EMENTA: PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. REQUISITOS DA CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA – ART. 2º, § 5º, II, DA LEI 6.830/80. 1. Não é requisito essencial do termo da inscrição da dívida ativa a indicação do período de apuração das infrações, por inexistência de previsão legal. 2. Recurso especial improvido. (REsp 361.977/SC, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 05-09-2002)

É evidente a necessidade de exteriorização do quantum debeatur, como o indicador numérico do montante tributário total pretendido pela Fazenda Pública, mesmo que se use o valor expresso em quantidade de UFIR, conforme se lê no art. 57 da Lei n. 8.383/91:

Art. 57. **Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, poderão, sem prejuízo da respectiva liquidez e certeza, ser inscritos como Dívida Ativa da União**, pelo valor expresso em quantidade de Ufir.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 2007: *"Qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei à União poderá inscrever-se como dívida ativa da Fazenda Pública Federal, para fins de execução fiscal".*

Nesse sentido se posicionou o STJ:

EMENTA: CERTIDÃO DA DÍVIDA ATIVA. VALORES EXPRESSOS EM UFIR. POSSIBILIDADE. É perfeitamente legal a utilização da UFIR para indicar o valor do título executivo, que conserva a característica de liquidez da dívida. Recurso improvido. (REsp 106.156/RS, 1ª T., rel. Min. Garcia Vieira, j. 13-11-1997)

É importante ressaltar que a unidade de referência, denominada UFIR, está extinta desde outubro de 2000, tendo sido substituída pela taxa SELIC, criada a partir de janeiro de 1996 pela Lei n. 9.250/95.

Um ponto importante a destacar recai na discussão doutrinária sobre o **protesto da CDA em Cartório**, como medida demarcatória dos juros de mora.

Temos percebido que o protesto, além de evidenciar uma medida excessiva, é de todo desnecessário, pois a mora do contribuinte, demarcando-se o termo a quo à aferição dos juros de mora, não está a depender do protesto do título. O próprio CTN trata do tema com clareza meridiana:

> Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.
>
> § 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Nessa medida, não vemos por que "protestar" para induzir o devedor em mora[25]. De outra banda, aqueles que defendem a possibilidade do protesto têm respaldado o seu entendimento na Lei n. 9.492/97, relativa ao protesto cambial, conquanto admitam que o protesto em nada contribuiria para determinar o deslinde da questão e, nessa medida, deve ser utilizado de modo restrito[26].

É imperioso destacar, todavia, que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio da Portaria n. 321/06, dispõe que as Certidões de Dívida Ativa da União, que não ultrapassarem o limite de R$ 10.000,00 (dez mil reais) poderão ser levadas a protesto, antes do ajuizamento da ação de execução fiscal.

c) A origem e o fundamento legal

> Art. 202. (...)
>
> III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

A origem e natureza da dívida remetem ao contexto fático em que se deu a subsunção tributária. O STJ, em recente julgado, manifestou-se no sentido da imprescindibilidade da descrição do fato constitutivo da infração, ensejadora da cobrança judicial, em homenagem ao princípio constitucional da ampla defesa do executado. A questão está em saber se é válida uma CDA para cobrança de tributo que não discrimina o fato gerador (pressuposto de fato) que levou à aplicação da multa. Para a Min. Relatora, a omissão da descrição do fato constitutivo da infração representa causa de nulidade da CDA por dificultar a ampla defesa do executado. Não se trata de mera formalidade, sendo, portanto, nulo o título. Observe a ementa:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"Entre outros requisitos, o termo de inscrição em dívida ativa deverá indicar, obrigatoriamente, a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado".*

> **EMENTA:** A CDA é título formal, cujos elementos devem estar bem delineados, a fim de dar efetividade ao princípio constitucional da ampla defesa do executado. Diante disso, torna-se obrigatória a descrição do fato constitutivo da infração, não sendo suficiente a menção genérica à multa de "postura geral", como origem do débito a que se refere o art. 2º, § 5º, III, da Lei n. 6.830/1980. (REsp 965.223-SP, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 18-09-2008)

Por sua vez, é imperativa a indicação dos dispositivos legais segundo os quais se exigem tributo ou multa. Trata-se da pura representação da estrita legalidade na CDA. Os fenômenos de incidência tributária e punitiva não prescindem da tipicidade legal, conforme se nota no art. 97, I, II e V, do CTN.

d) A data da inscrição

Art. 202. (...)
IV – a data em que foi inscrita;

A **data da inscrição** é um marco fundamental para se conferir segurança jurídica à cobrança judicial, principalmente das dívidas ativas não tributárias, para as quais se aplica, no tocante ao polêmico tema da suspensão da prescrição, o art. 2º, § 3º, da LEF, já apresentado em tópico anterior. Como se notou, o STJ entende ser inaplicável o dispositivo no caso de dívida ativa tributária, uma vez que a Lei de Execução Fiscal se apresenta como uma lei ordinária, e o art. 146, III, "b", da Carta Magna exige lei complementar para tratar do tema prescrição.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"O termo de inscrição de dívida ativa indicará, obrigatoriamente, o nome do devedor e dos corresponsáveis e a quantia devida, dispensadas a indicação da origem, a natureza do crédito e a data em que foi inscrita".*

e) A menção ao processo administrativo

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal da Receita Estadual/AC, em 07-05-2006: *"Esgotado o prazo de pagamento de um tributo sem a devida prestação, deve o respectivo crédito ser inscrito na dívida ativa. A menção ao processo judicial de execução da respectiva dívida não corresponde a um elemento essencial do termo de inscrição da dívida ativa".*

Art. 202. (...)
V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

A expressão "sendo caso" deve ser interpretada com cautela. Entendemos que, no plano semântico, não traduz uma facultatividade, como transparece – até porque consta dos itens obrigatórios, conexos ao caput do comando –, mas sinaliza, sim, uma condição sine qua non para a constituição do título executivo. A ausência do dado na CDA, por lapso ou até mesmo por extravio de processo administrativo, macula na essência a cobrança judicial, porquanto subtrai do Poder Judiciário a oportunidade de conferir a exatidão do título, retirando do contribuinte a amplitude de defesa. Faltando o processo, tradutor da convivência Fisco versus contribuinte na esfera administrativa-fiscal, esvazia-se a segurança jurídica do título, inviabilizando o controle judicial da legalidade.

EMENTA: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL EXTRAVIADO. PERDA DA EXIGIBILIDADE DO TÍTULO. 1. A Lei 6.830/80 exige que conste da certidão de dívida ativa o número do processo administrativo-fiscal que deu ensejo à cobrança. 2. Macula a CDA a ausência de alguns dos requisitos. O extravio do processo administrativo subtrai do Poder Judiciário a oportunidade de conferir a CDA, retirando do contribuinte a amplitude de defesa. 3. Equivale o extravio à inexistência do processo, perdendo o título a exequibilidade (inteligência do art. 2º, § 5º, inciso VI, da LEF). 4. Precedente desta Corte no REsp 274.746/RJ. 5. Recurso especial improvido. (REsp n. 686.777, 2a T., rel. Min. Eliana Calmon, decisão unânime, j. 18-10-2005)

Com efeito, a CDA não é um título executivo cartular, corporificável em "cártula" (de Dívida Ativa), cuja validade se prenda à sua literalidade, mas, de modo oposto, um título executivo indissociavelmente vinculado ao processo administrativo em que foram

apuradas a liquidez e a certeza da dívida.

Aliás, nota-se no inciso VI do § 5º do art. 2º da LEF, que reproduz a dicção do art. 202 do CTN, a menção ao "número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida", em igual medida de obrigatoriedade daquela imposta aos demais itens, nos incisos precedentes. Logo adiante, demonstraremos o presente artigo.

Posto isso, o número do processo administrativo de que se originou o crédito é requisito formal obrigatório para a validade da CDA.

f) A indicação do livro e da folha da inscrição

> Art. 202. (...)
>
> Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

Tal exigência se mostra meramente formal em tempos atuais. Hodiernamente, a cobrança do tributo, em quase toda a extensão procedimental, faz-se por métodos eletrônicos. Os dados afetos ao tributo, em sua essência (fato gerador, base de cálculo etc.), bem com aqueles afetos à sua exigibilidade (lançamento) e exequibilidade (inscrição e cobrança judicial) constam de dados eletrônicos, resgatáveis por comandos de recuperação nos sistemas informatizados do Fisco.

Curiosamente, insta registrar que a Lei de Execução Fiscal, em seu art. 2º, § 5º, repete a regra constante do art. 202, com poucas alterações:

> Art. 2º, § 5º. O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:
>
> I – o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;
>
> II – o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;
>
> III – a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;
>
> IV – a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;
>
> V – a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e
>
> VI – o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

Observa-se, diante do dispositivo, que o legislador ordinário não fez menção na LEF à indicação do livro e à folha da inscrição, o que nos move a crer na real dispensabilidade da medida, inábil a invalidar a CDA.

Entretanto, mais importante do que conhecermos os itens obrigatórios do termo e da certidão de inscrição na dívida ativa é assimilarmos as **consequências do erro ou omissão de um deles**, como se depreende do art. 203 do CTN. Passemos à análise do dispositivo:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"A Certidão de Dívida Ativa não pode ser emendada ou substituída nos autos da execução fiscal".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009.

> Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de

nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

No mesmo sentido, exsurge o **art. 2º, § 8º, da Lei n. 6.830/80**. Vejamos:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Paraná, para o cargo de Juiz de Direito, em 27-04-2008: *"Até a decisão de primeira instância, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos".*

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Secretaria Municipal da Administração – São Paulo/SP, para os cargos de Procurador do Município I e Procurador I do Instituto de Previdência Municipal, em 11-03-2000.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005: *"Após interposta a ação de execução fiscal a Certidão de Dívida Ativa não poderá ser emendada ou substituída".*

Art. 2º, § 8º. Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

Como se observa, a omissão ou erro em um dos itens obrigatórios do termo de inscrição na dívida ativa, previsto no art. 202 do CTN, causa a nulidade da inscrição e do processo de cobrança. Entretanto, a certidão poderá ser substituída até a decisão de 1ª instância, sanando eventuais omissões. Diante disso, será dado novo prazo para defesa ao sujeito passivo. Ultrapassada essa fase, o vício acarretará o reconhecimento da nulidade de todo o processo de cobrança. Prevalecerá, pois, o brocardo de que **"quanto mais tarde, pior"** para a Fazenda credora, no tocante à detecção do vício que macula o processo de cobrança, e que lhe desloca, naturalmente, crédito inferior ao devido.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"A Certidão de Dívida Ativa pode ser substituída nos autos da execução fiscal em qualquer momento processual".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de São José do Rio Preto/SP, em 25-05-2008: *"A omissão de quaisquer requisitos do termo de inscrição na Dívida Ativa ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada, mediante substituição da certidão nula após a decisão de primeira instância, mas antes da interposição do competente recurso de agravo de instrumento".*

A princípio, formou-se um entendimento jurisprudencial rigoroso acerca da ausência de requisitos formais do Termo de Inscrição, tendendo a invalidar o título executivo em qualquer omissão nele detectada.

O STF, no entanto, abrandou a exegese literal e acabou assentando que há de se atentar para a substância, e não para os defeitos formais que não comprometem o plano essencial do documento tributário.

Entendeu-se, assim, que, se a defesa do executado, regularmente exercida com ampla segurança, não for prejudicada, validada estará a certidão para que se exercite o exame do mérito.

Passou-se, nesse passo, a tolerar, v.g., a omissão de elemento não prejudicial à defesa e a falta de indicação do livro e da folha da inscrição.

Quanto à pena de nulidade da inscrição e da respectiva CDA, deve haver uma interpretação igualmente restritiva, porque um defeito formal insignificante, que não comprometa a essência do título executivo, não pode implicar a expedição de nova Certidão de Dívida Ativa, porquanto a nulidade, nesse caso, conspiraria contra o princípio da efetividade, aplicável ao processo executivo extrajudicial.

Assim, a nulidade da CDA não deve ser declarada por eventuais falhas que não provoquem prejuízos para o executado na promoção de sua defesa. Estando o título formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o qual repousam a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se descabida a sua invalidação.

O aresto do STJ corrobora esse entendimento:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS PARA CONSTITUIÇÃO VÁLIDA. NULIDADE NÃO CONFIGURADA. (...) 3. A pena de nulidade da inscrição e da respectiva CDA, prevista no art. 203 do CTN, deve ser interpretada cum granu salis. Isto porque o insignificante defeito formal que não compromete a essência do título executivo não deve reclamar por parte do exequente um novo processo com base em um novo lançamento tributário para apuração do tributo devido, posto conspirar contra o princípio da efetividade aplicável ao processo executivo extrajudicial. 4. Destarte, a nulidade da CDA não deve ser declarada por eventuais falhas que não geram prejuízos para o executado promover a sua defesa. 5. Estando o título formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre que repousam a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se descabida a sua invalidação, não se configurando qualquer óbice ao prosseguimento da execução. (...). (AgRg no Ag 485.548/RJ, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 06-05-2003)

Aliás, seguindo esta interpretação teleológica e instrumental, há de haver sua aplicação ao caso de CDA contendo parcela indevida, perfeitamente destacável das demais. Entendemos que não é nula a CDA quando o credor estiver cobrando mais do que o devido, já que a "poda do excesso", se puder ser feita nos próprios autos, mediante a supressão da parcela destacável, não implica nulidade do título executivo extrajudicial.

Observe a ementa:

> **EMENTA:** PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ILIQUIDEZ DO TÍTULO. O reconhecimento de que o credor está cobrando mais do que é devido não implica a nulidade do título executivo extrajudicial, desde que a poda do excesso possa ser realizada nos próprios autos, mediante a supressão da parcela destacável da certidão de dívida ativa ou por meio de simples cálculos aritméticos; não é esse o caso quando, excluído da base de cálculo do ICMS o valor da contribuição ao IAA, há necessidade de novo lançamento fiscal para a apuração do tributo efetivamente devido. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 193.663/SP, 2ª T., rel. Min. Ari Pargendler, j. 15-12-1998)

Com efeito, a nulidade deve ser reconhecida apenas nos casos em que não é possível a identificação do débito, com todos os seus elementos, impedindo ou dificultando a defesa. Daí se afirmar que o art. 203 do CTN prevê uma nulidade relativa, privilegiando a moderna concepção instrumental do processo.

Ocorrendo a substituição da CDA, deve se dar uma readequação da garantia (reforço de penhora ou substituição da penhora para que recaia sobre bem de valor inferior). A doutrina entende que a CDA pode ser emendada ou substituída, conforme a literalidade

do § 8º do art. 2º da LEF, muito embora o CTN mencione apenas o vocábulo "substituição". Observe a comparação:

Art. 203. (...) mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante **substituição** da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. (Grifo nosso)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT,em 1º-06-2008: *"As omissões constantes na certidão de dívida ativa podem ser sanadas até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula".*

Art. 2º, § 8º. Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser **emendada ou substituída**, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos. (Grifo nosso)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-03-2007: *"A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez, podendo, entretanto, haver emenda ou substituição da respectiva Certidão, desde que feita até a decisão de primeira instância".*

É demasiado relevante observar que há no dispositivo do CTN a menção a dois limites para a emenda ou substituição: um processual e outro material. Veja-os:

a) **O limite processual:** havendo Embargos de Executado, até que sobrevenha sentença que os julgue, poderá a Fazenda exequente, por iniciativa própria, ou motivada, promover a emenda ou requerer a substituição da certidão nula. Trata-se de limite constante da LEF e do CTN, porquanto ambos mencionam **"decisão de primeira instância"**, conforme se nota nos artigos em epígrafe.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Estado do Ceará (3ª Categoria), em 23-03-2008: *"A fazenda pública de um Estado da Federação, ao realizar a inscrição do crédito tributário na dívida ativa, não fez constar do termo de inscrição o domicílio conhecido do devedor. Considerando essa situação hipotética, acerca da omissão de requisito legal no termo de inscrição mencionado, qualquer omissão de requisito legal no termo de inscrição de crédito tributário na dívida ativa pode ser sanada, desde que essa falha seja sanada até a decisão de primeira instância".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelas seguintes instituições: **(I)** Vunesp, para o cargo de Procurador do Muni-cípio de Sertãozinho, em 29-06-2008; **(II)** Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008.

b) **O limite material:** trata-se de impedimento que obsta a correção despropositada, ou seja, aquela que visaria retificar o mero erro de transcrição ou a reprodução do que já se acha inscrito, sem atingir os elementos essenciais da certidão. Exemplo: cobrança de CSLL, com fatos geradores nos meses de janeiro e fevereiro de 2007. Não se pode substituir a CDA para incluir débitos de março ou abril de 2007. Entretanto, seria viável a supressão do débito de janeiro ou de fevereiro de 2007. Também seria possível a correção, com redução ou aumento, por erro de transcrição, devidamente demonstrado, do débito dos dois meses citados de 2007.

Observe a jurisprudência:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. INEXISTÊNCIA DE SIMPLES ERRO MATERIAL. IMPOSSIBILIDADE. Entendimento desta Corte no sentido de que a substituição da CDA até a decisão de primeira instância só é possível em se tratando de erro material ou formal. (REsp 347.423, 2a T., rel. Min. Eliana Calmon, j. 28-05-2002) [Ver, ainda, no mesmo sentido, o REsp 1.072.494/RJ, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 14-09-2010]

Vale lembrar a **Súmula n. 392 do STJ**, que dispõe:

"A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução".

A bem da verdade, duas são as oportunidades em que a Fazenda Pública pode corrigir o título executivo:

I – No prazo assinado pelo juiz, se este constatou o vício ao despachar a petição inicial;

II – Enquanto não forem julgados os embargos do Executado.

De fato, a emenda ou substituição da CDA será feita até a sentença dos Embargos. Nos casos de execução não embargada, entendemos que a solução seria a que aponta o prazo como o do momento imediatamente anterior à lavratura do auto de arrematação, ou de adjudicação, conforme o caso.

Urge mencionar que a emenda ou substituição da CDA poderá ser feita até a sentença na exceção de pré-executividade, diante da ausência manifesta ou comprovável de plano dos atributos de liquidez e certeza do crédito estampado no título executivo.

As emendas devem se limitar a erros afetos à inscrição e à certidão, não se estendendo ao lançamento a que se interliga a CDA. Pode a Fazenda, portanto, ajustar o Termo ao lançamento, sendo-lhe vedada a retificação do procedimento administrativo em si. Exemplo: cobrança de IPTU sobre área maior que a devida, em razão de vício na constituição do crédito tributário. Nota-se que a impropriedade aqui é do próprio lançamento, não cabendo a correção do título executivo.

Observe a jurisprudência:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU E TAXAS. LANÇAMENTO EFETUADO SOBRE ÁREA A MAIOR. NULIDADE. SUBSTITUIÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE SIMPLES ERRO MATERIAL OU FORMAL PASSÍVEL DE CORREÇÃO. LEI 6.830/80, ART. 2º, § 8º e CTN. VIOLAÇÃO AO ART. 203 DO CTN NÃO CONFIGURADA. PREQUESTIONAMENTO AUSENTE. SÚMULAS 282 E 356 STF. Inadmissível a substituição de CDA referente à cobrança de IPTU e taxas lançados sobre área a maior, por isso que não se trata de simples correção de erro material ou formal do título executivo, mas de modificação do próprio lançamento, com alteração do valor do débito, o que não guarda apoio no art. 2º, § 8º da Lei 6.830/80. (...) (REsp 87.768/SP, 2ª T., rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 03-10-2000)

Como é cediço, o lançamento e a inscrição não se confundem. São atos autônomos, independentes, cada um com objetivos próprios, conteúdos e naturezas particulares; o lançamento visa a constituir o crédito; a inscrição visa aparelhar a Fazenda Pública para a execução forçada, se legal for. Quando a inscrição é recusada, o órgão de inscrição não se sobrepõe, nem toma lugar da autoridade administrativa; apenas nega eficácia executiva ao ato da referida autoridade fiscal.

Diz-se, ademais, que se a parcela do débito exequendo é indevida, substituir-se-á a CDA, prosseguindo a execução com base na nova Certidão, sem necessidade de novo ajuizamento de ação pelo exequente.

Sobre a reabertura ou restituição do prazo, conforme a previsão legal, o executado será novamente intimado, reabrindo-se o trintídio para os Embargos, isto é, terá mais 30 dias para oferecer seus embargos sobre a parte modificada, em face do novo título. Tal restrição não está prevista na LEF, gerando **incontáveis controvérsias**. É curioso perceber que a LEF não oferece limitações à cognição dos novos Embargos; já o art. 203, sim.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"A nulidade na inscrição poderá ser sanada até a decisão administrativa de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que poderá versar tanto em relação à parte modificada, como à parte mantida".*

Há o entendimento doutrinário segundo o qual haverá devolução do prazo para os Embargos, que somente poderão versar sobre a parte modificada. Ainda que não tivessem sido inicialmente opostos, a substituição da CDA ensejará que o Executado apresente os Embargos, mas, ainda assim, apenas sobre a parte modificada. No mais, considerar-se-á precluso o prazo. De outra banda, destaca-se outro entendimento, ao qual nos filiamos, segundo o qual há derrogação da parte final do art. 203 do CTN pela LEF, fulminando qualquer limitação à defesa na hipótese de devolução de prazo. Aliás, a LEF pode tratar do tema em análise, por ser questão de direito processual, não integrando o domínio reservado à lei complementar tributária. Com efeito, temos afirmado que o Código Tributário Nacional mostra-se como diploma de direito material, enquanto a Lei n. 6.830/80 se apresenta como uma lei de processo, além de ser ulterior àquele. Considerar válido o óbice à defesa parece não ser a medida mais salutar à justiça fiscal almejada na cobrança do tributo. Para concursos públicos, todavia, recomendamos a literalidade do dispositivo.

Com relação à contagem do prazo de 30 dias, reputamos pertinente expor três situações práticas e as respectivas soluções:

a) Quando não houve interposição de embargos: intimar-se-á o executado da ocorrência da substituição da certidão nula, e o prazo será computado normalmente;
b) Quando o prazo para embargar estiver em curso, fluindo, portanto, o trintídio legal para a defesa do executado: a substituição ou emenda do título interrompe aquele prazo, cuja fluência recomeçará a contar da intimação do executado;
c) Quando já apresentados os embargos à execução: intima-se a embargante para, no prazo de 30 dias, aditar os embargos já opostos e pendentes de julgamento. Portanto, devolve-se-lhe o prazo na íntegra.

Passemos, agora, à análise do art. 204 do CTN:

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o **efeito de prova pré-constituída**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério da Defesa (Comando da Aeronáutica), para o cargo de Professor da Carreira de Magistério Superior (Direito) da

Academia da Força Aérea (AFA/Pirassununga/SP), em 08-03-2009: *"A dívida regularmente inscrita não tem o efeito de prova pré-constituída e a presunção de certeza e liquidez da dívida fiscal regularmente inscrita é absoluta, não podendo ser ilidida por providência do sujeito passivo".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: *"A dívida ativa tem o efeito de prova pré-constituída".*

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Provimento – TJ/SP), em 2408-2009: "A presunção de certeza e de liquidez do crédito regularmente inscrito em Dívida Ativa é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite".

Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas pelas seguintes instituições: **(I)** FCC, para o cargo de Auditor Tributário/PE, em agosto de 2006; e **(II)** FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas/MS, em 21-05-2006. aproveite.

No mesmo sentido, exsurge o art. 3º da Lei n. 6.830/80. Vejamos:

Art. 3º. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: *"A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública é disciplinada pela Lei n. 6.830/80. De acordo com o regramento da referida norma, é possível afirmar que a Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção absoluta de certeza e liquidez".*

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Ao contrário do credor do Direito Privado, a Fazenda Pública, assumindo tal papel, não precisa provar a certeza e liquidez do crédito tributário para executar judicialmente o sujeito passivo. Aliás, a CDA é título líquido, certo e imediatamente exigível, habilitando a Fazenda a pleitear o importe tributário. Prescinde, assim, o Fisco de documento estranho à CDA para provar o débito do sujeito passivo, **competindo ao próprio devedor demonstrar o contrário**. É o Princípio da Inversão do Ônus da Prova. Portanto, tal presunção não é juris et de jure, mas juris tantum, isto é, **relativa**. Exemplo: se um contribuinte recolhe o tributo e se engana no preenchimento do documento. Após um tempo, com o débito já inscrito em dívida ativa, o particular corre ao Fisco e apresenta a guia, a qual é reconhecida como legítima pela Fazenda Pública. Nesse caso, ter-se-á por afastada a presunção relativa. **Se houvesse a presunção absoluta**, não aproveitaria ao contribuinte qualquer prova porventura apresentada.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Advogado da União (AGU), em 1º-02-2009: *"No curso de execução fiscal promovida contra sociedade empresária e seus sócios-gerentes, cabe a estes o ônus da prova para dirimir ou excluir a responsabilidade, via embargos do devedor, porquanto a certidão de dívida ativa goza de presunção juris tantum de liquidez e certeza".*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Tributário do Fisco Municipal da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: *"A dívida ativa inscrita gera presunção de certeza e liquidez e tem equivalência de prova pré-constituída contra o devedor. Essa presunção, entretanto, é relativa".*

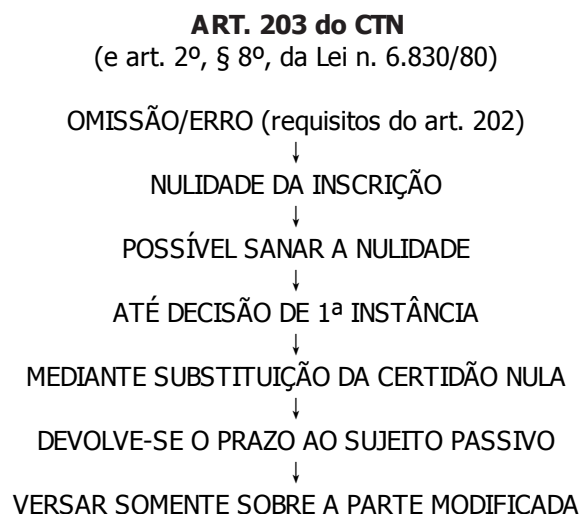
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Municipal de Natal/RN, em 17-08-2008: *"Desde que regularmente inscrita, a dívida ativa tributária goza de presunção absoluta de liquidez e certeza".*

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em provas realizadas pelas seguintes instituições: **(I)** UFMT, para o cargo de Gestor Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007 e **(II)** Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008.

Não é demasiado relembrar que o ato de inscrição em dívida ativa, já detalhado neste capítulo, conferirá à dívida ativa a presunção relativa de liquidez e certeza, outorgando ao título os efeitos de uma prova pré-constituída.

Observe, agora, um quadro mnemônico para a devida memorização do art. 203 do CTN:

ART. 203 do CTN
(e art. 2º, § 8º, da Lei n. 6.830/80)

OMISSÃO/ERRO (requisitos do art. 202)
↓
NULIDADE DA INSCRIÇÃO
↓
POSSÍVEL SANAR A NULIDADE
↓
ATÉ DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA
↓
MEDIANTE SUBSTITUIÇÃO DA CERTIDÃO NULA
↓
DEVOLVE-SE O PRAZO AO SUJEITO PASSIVO
↓
VERSAR SOMENTE SOBRE A PARTE MODIFICADA

4 CERTIDÃO NEGATIVA

O último capítulo do Título relativo à Administração Tributária no CTN enseja o estudo das certidões negativas, que consistem no documento apto a comprovar a inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado tributo ou relativo a determinado período. Observe o dispositivo:

> Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.
>
> Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de dez dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A Constituição Federal assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas, a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, conforme art. 5º, XXXIV, "b". Temos considerado tal comando nítido exemplo de imunidade tributária.

É demasiado comum ao dia a dia do contribuinte a necessidade de documento que traduza quitação fiscal, permitindo-lhe participar de licitações, obter empréstimos e financiamentos e, fundamentalmente, manter-se quite com a Fazenda. Sobre este tema, tem despontado controvertida questão no plano doutrinário: a exigência de **certidões negativas de débito** como requisito essencial para que o contribuinte realize atos jurídicos.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"A emissão de certidão negativa extingue as dívidas tributárias que dela não constaram por desconhecimento da Fazenda Pública, em respeito ao princípio da segurança jurídica".*
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade Estadual do Ceará (UECE), para o cargo de Auditor Fiscal da Prefeitura Municipal de Tauá/CE, em 18-05-2008: *"O documento que serve como prova da quitação de determinado tributo, expedida, à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido denomina-se 'Certidão Negativa'".*
>
> **Observação:** item (adaptado) foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela **(I)** FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009, **(II)** AOCP/Concursos, para o cargo de Assistente Jurídico da Agência Reguladora de Serviços Públicos de Santa Catarina (AGESC), em 2008, **(III)** Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-062008 e **(IV)** Esaf, para o cargo de Procurador do Distrito Federal (PGE/DF), em 25-032007".

Para o STF, é inconstitucional a exigência acima destacada na hipótese em que implicar impedimento absoluto ao exercício da atividade empresarial[27]. Por outro lado, o Pretório Excelso não vislumbra inconstitucionalidade se houver impedimento apenas da participação da licitação, sem prejuízo ao normal prosseguimento da atividade empresarial.

Ao mesmo tempo, a doutrina com a qual concordamos, ensina que "na disciplina da

atividade econômica privada, o ordenamento pode, mediante a ponderação de valores assentados no texto constitucional, estabelecer condições para o exercício da autonomia privada, desde que não suprima, por via direta ou indireta, a possibilidade de atuação privada. Por conseguinte, sob esse prisma, é de se admitir a exigência de uma série de certidões negativas para a prática de inúmeros atos e negócios jurídicos, seja perante outro sujeito privado, seja perante a Administração Pública. Nesse procedimento, de forma direta ou indireta, pode-se vislumbrar a tutela do cumprimento de obrigações cuja repercussão é evidente para a implementação da finalidade e princípios informadores da ordem econômica"[28].

Assim, é possível concluir que a exigência de certidão negativa terá amparo constitucional, na medida em que estiver atrelada à busca do interesse público, sem necessidade de se recorrer a dispositivos constitucionais expressos.

Na lição de Celso Antonio Bandeira de Mello, o interesse público "nada mais é que uma faceta dos interesses dos indivíduos: aquela que se manifesta enquanto estes – inevitavelmente membros de um corpo social – comparecem em tal qualidade" e que "deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem"[29].

A negativa estatal da liberação de uma certidão não pode servir de "isca para tributar", sob pena de se mostrar abusiva, na esteira do arbítrio por parte do agente público. É fato que o particular busca uma certidão para "aferir" situação fiscal, e não para "regularizar" situação fiscal, sob pena de se tornar um instrumento oblíquo de arrecadação. Se o particular deseja quitar suas dívidas, procura o Fisco para proceder à quitação, e não para solicitar uma "certidão", em si. De outra banda, se o Fisco pretende tributar, deve valer-se dos meios próprios e legítimos para tanto, em vez de aguardar a visita do particular que busca o documento fiscal diante de uma necessidade premente, o que o torna sugestionável diante da "chantagem fiscal".

A doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo[30] nos ensina:

> "A Lei somente poderia determinar a apresentação de CND quando já for exigível a prova de quitação. E as hipóteses em que a prova de quitação é exigível são aquelas já 'previstas no próprio CTN, em seus arts. 130, 191, 191-A, 192 e 193, e no art. 195, § 3º da CF/88'. Fora desses casos, a exigência de CNDs parece-nos indevida. Não obstante, o que se assiste, na prática, é a proliferação das hipóteses em que se exige CND para a prática dos mais variados atos, às vezes com amparo em lei ordinária, ou mesmo em meros atos infralegais. Muitas dessas exigências são indevidas, não só porque não encontram amparo no CTN, como especialmente porque agridem direitos fundamentais do cidadão contribuinte, tais como o direito ao livre exercício de atividades profissionais ou econômicas. São as chamadas 'sanções políticas', que a jurisprudência do STF sempre repeliu (Súmulas n. 70, 323 e 547)".

Temos ressentido ser lamentável que o instituto jurídico, essencialmente válido, seja deturpado para atender interesses desvirtuados e tendenciosos. Tal contexto permite a análise da constitucionalidade da exigência da certidão perante os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. É possível que a inclusão da certidão negativa no rol dos documentos imprescindíveis, que devem ser apresentados para uma dada finalidade, torne-se descabida, ferindo o critério da razoabilidade, e desmedida, estiolando o critério da proporcionalidade[31].

Hugo de Brito Machado[32] exemplifica com mestria:

"Lei ordinária, seja federal, estadual ou municipal, que amplie o alcance da exigência de quitação (...) padece de inconstitucionalidade, tanto formal quanto substancial. (...) Inconstitucionalidade formal haverá porque, como dito acima, cuida-se de matéria que só por lei complementar pode ser regulada. Inconstitucionalidade substancial também haverá porque tal lei abrirá conflito com normas da Constituição (...)".

Em idêntica trilha, segue Helenilson Cunha Pontes[33]:

"De pouca valia, por exemplo, seria o reconhecimento constitucional de todo um rol de direitos fundamentais, se o legislador, ou mesmo o administrador público pudessem, ao pretexto de disciplinar o exercício destes direitos, objetivando a realização de determinada política pública, condicionar o seu pleno exercício a (...) limites cuja desproporcionalidade acabe por esvaziar o seu conteúdo normativo (...) A regra jurídica para ser constitucional deve, antes de mais nada, ser proporcional aos fins que objetiva alcançar, os quais necessariamente devem estar em sintonia com os objetivos constitucionalmente almejados".

A certidão pode e deve ser exigida pelo Fisco, nos limites impostos pelo legislador constituinte, quando garante: (1) o exercício da atividade profissional (art. 5º, XIII e XVIII); (2) o fundamento da República atinente aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV); e (3) o princípio da legalidade (art. 5º, II, e art. 170, parágrafo único). A legislação infraconstitucional não pode se indispor com tais balizas previstas na Carta Magna, que asseguram a liberdade, sob pena de se ressentirem de vício de inconstitucionalidade e se revestirem da indumentária de sanções políticas, a longa data rechaçadas pelo STF (Súmulas n. 70, 323 e 547).

O STF, de há muito, posiciona-se a esse respeito, conforme nos relata a doutrina autorizada[34], chancelando o modo de ver aqui externado:

EMENTA: A CHAMADA EXECUÇÃO POLÍTICA É INCOMPATÍVEL COM O REGIME INSTITUÍDO PELAS CONSTITUIÇÕES FEDERAIS DE 1946 E 1967. IDENTIDADE COM O ENUNCIADO NA SÚMULA N. 323. O mandado de segurança é meio idôneo contra a violência que o Estado pratica, pelo ato de seus agentes, negando ao comerciante em débito de tributos a aquisição dos selos necessários ao livre exercício das suas atividades. Recurso Ordinário provido. (RMS 16.727/RJ, 1ª T., rel. Min. Raphael de Barros Monteiro, j. 20-11-1967)

EMENTA: SANÇÃO FISCAL. Não é lícito à Administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito. Recurso desprovido. (RE 63.045/SP, 1ª T., rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 11-12-1967)

É importante lembrar que o CTN se refere, no parágrafo único do art. 205, ao período de **dez dias** para a expedição da certidão, e não a "dez dias úteis", o que pode gerar certa confusão em itens de prova de concursos públicos.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"Considerando o disposto nos artigos números 205 a 208 do CTN, é possível afirmar que a prova de quitação de que trata o artigo 205 do CTN deve ser expedida no prazo de, no máximo, 15 dias úteis contado da data de apresentação do pedido"*.

A não observância do interregno legal mencionado pode ensejar a propositura de um mandado de segurança, protetor desse direito líquido e certo da impetrante, violado pelo ato abusivo de uma autoridade coatora, que não se predispõe a cumprir o mandamento legal. Ad argumentandum, a contagem do prazo deverá ser feita na forma do art. 210 do CTN, que será visto mais adiante, e que agora apenas antecipamos, em prol da melhor

didática:

> Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.
>
> Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Não é demasiado relembrar que o adquirente do bem imóvel, possuindo a certidão negativa que ateste a inexistência de débitos tributários, relativos à propriedade contemporânea do bem, não poderá ser responsabilizado, caso faça constar do ato traslativo a menção à certidão negativa. É o que se depreende do art. 130, caput, do CTN, conforme se estudou em capítulo precedente.

Insta registrar que subsiste discussão doutrinária acerca do documento hábil a atestar a quitação de tributos: se deve ser por meio exclusivo de certidão negativa de débitos, em qualquer hipótese[35], ou se pode haver outras formas de quitação, como guias de pagamento, devidamente autenticadas, atrelando-se a certidão apenas a casos determinantes, a que a lei fizer menção.

Observe, agora, o art. 206 do CTN:

> **Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.**

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"Considerando o disposto nos artigos números 205 a 208 do CTN, é possível afirmar que não tem efeito de negativa a certidão em que conste haver débitos tributários não vencidos, ou em que haja débito cuja exigibilidade esteja suspensa"*.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: *"Segundo estabelece o CTN, a lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado. Nesse sentido, tem os mesmos efeitos a certidão de que conste a existência de créditos quando impetrado mandado de segurança pelo contribuinte independentemente da concessão de liminar"*.

É cediço que, se o sujeito passivo for alvo de um lançamento tributário, lastreado em notificação ou em auto de infração, e não concordar com a exigência, poderá se valer de quaisquer dos métodos de suspensão do crédito tributário estudados no art. 151 do CTN.

Caso ele necessite de uma **certidão negativa, enquanto este crédito estiver suspenso**, a Administração emitirá um documento, denominado pela doutrina de certidão de regularização ou certidão positiva com efeitos de negativa, no qual aparecerá o crédito com exigibilidade suspensa, sendo hábil, todavia, a produzir exatamente os mesmos efeitos da certidão negativa, uma vez que o requerente não está irregular perante o Fisco.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo, em agosto de 2009: *"A suspensão da exigibilidade do crédito tributário autoriza a emissão de certidão positiva com efeito de negativa e*

> *não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias".*

O mesmo fenômeno ocorre com a existência de créditos não vencidos ou em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetuada a penhora.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito do Tribunal de Justiça do Pará, em 27-01-2008: *"A certidão em que constar a existência de crédito não vencido, no curso de cobrança executiva em que tenha sido efetiva a penhora, ou cuja exigibilidade tenha sido suspensa, será considerada positiva, com efeito de negativa".*
>
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em maio de 2006.

Portanto, memorize as três situações que ensejam a certidão positiva com efeitos de negativa, quando o crédito estiver com a exigibilidade suspensa:

CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA
Créditos não vencidos
Créditos com exigibilidade suspensa
Créditos em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetuada a penhora

O crédito não vencido pode ser definido como o crédito tributário já constituído, porém o termo final para o cumprimento espontâneo da obrigação ainda não se consumou no tempo. Na prática, a situação é retórica, pois o Fisco só assina a certidão mediante o desdobramento que se der à situação transitória de exigibilidade, v.g., após a protocolização da reclamação administrativa. Por sua vez, conforme já se estudou nesta obra, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ocorre por força do disposto no art. 151 do CTN, já assimilado oportunamente. Por fim, a última hipótese recai nos **créditos em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora**.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/0208-2009: *"O contribuinte pode obter a chamada certidão positiva com efeito de negativa quando for considerado devedor de créditos ainda não vencidos ou tiver contra si ajuizada execução fiscal na qual tenha sido efetivada penhora".*
>
> **Observação:** item semelhante, versando sobre a penhora e a certidão positiva com efeitos de negativa, foi solicitado em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007.

Merece destaque a corriqueira situação em que o crédito não está mais suspenso, porém ainda não há execução fiscal ajuizada, o que possibilitaria ao interessado oferecer bens à penhora, no intuito de usufruir os efeitos assegurados pela norma em comento.

Temos sugerido, neste caso, que o contribuinte se antecipe à Fazenda Pública e proponha a **ação anulatória de débito fiscal**, acompanhada de depósito judicial. Alternativamente, poderá, se preencher os requisitos necessários, impetrar um mandado de segurança com pedido de liminar, obtendo igualmente a suspensão da exigibilidade

do crédito tributário[36].

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/0208-2009: *"O contribuinte pode obter a chamada certidão positiva com efeito de negativa quando ajuizar ação anulatória acompanhada do depósito do montante integral do crédito tributário".*
> **Observação:** item semelhante, versando sobre a anulatória com depósito e a certidão positiva com efeitos de negativa, foi solicitado em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007.

A propósito, no STJ, o tema que versa sobre a possibilidade de interpor **medida cautelar** para antecipação de penhora e obtenção de certidão positiva com efeito negativo é objeto de ferrenha controvérsia. Há julgados da 2ª Turma que sinalizam a possibilidade da propositura de medida cautelar para antecipar a prestação de garantia em juízo, com vistas à obtenção de certidão positiva com efeito negativo. Já na 1ª Turma existe precedente desfavorável. Vamos verificar de perto esta divergência, conquanto subsista dissonância entre os próprios ministros julgadores.

Observe o julgado da 2ª Turma, favorável ao ajuizamento da ação e liberação da certidão:

> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CAUTELAR. CAUÇÃO. ART. 206 DO CTN. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. POSSIBILIDADE. 1. É lícito ao contribuinte oferecer, antes do ajuizamento da execução fiscal, caução no valor do débito inscrito em dívida ativa com o objetivo de, antecipando a penhora que garantiria o processo de execução, obter certidão positiva com efeitos de negativa. Precedentes. 2. Entendimento diverso do perfilhado pelo Tribunal de origem levaria à distorção inaceitável: o contribuinte que contra si já tivesse ajuizada execução fiscal, garantida por penhora, teria direito à certidão positiva com efeitos de negativa; já quanto àquele que, embora igualmente solvente, o Fisco ainda não houvesse proposto a execução, o direito à indigitada certidão seria negado. 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 811.136/RS, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, j. 04-04-2006) (Grifo nosso)

Observe, agora, o julgado da 1ª Turma, favorável ao ajuizamento da ação e liberação da certidão:

> PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. GARANTIA REAL. DÉBITO VENCIDO MAS NÃO EXECUTADO. PRETENSÃO DE OBTER CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA (ART. 206 DO CTN).1. É possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito negativo (art. 206 CTN). 2. O depósito pode ser obtido por medida cautelar e serve como espécie de antecipação de oferta de garantia, visando futura execução. 3. Depósito que não suspende a exigibilidade do crédito. 4. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (EREsp 815.629/RS, 1ª T., rel. Min. José Delgado, rel. p/ Ac. Min. Eliana Calmon, j. 11-10-2006)

Por fim, veja, ainda na 1ª Turma, o julgado que demonstra o entendimento contrário ao ajuizamento da ação e liberação da certidão:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO FISCAL. EXPEDIÇÃO MEDIANTE OFERTA DE GARANTIA, NÃO CONSISTENTE EM DINHEIRO, EM AÇÃO CAUTELAR. INVIABILIDADE. FRAUDE AOS ARTS. 151 E 206 DO CTN E AO ART. 38 DA LEI 6.830/80. (...) 6. É falaciosa, destarte, a ideia de que o Fisco causa "dano" ao contribuinte se houver demora em ajuizar a execução, ou a de que o contribuinte tem o "direito" de ser executado pelo Fisco. A ação cautelar baseada em tais fundamentos esconde o seu real motivo, que é o de criar nova e artificiosa condição para obter a expedição de certidão negativa de um débito tributário cuja exigibilidade não foi suspensa nem está garantido na forma exigida por lei. A medida, portanto, opera em fraude aos arts. 151 e 206 do CTN e ao art. 38 da Lei 6.830/80. 7. Por outro lado, não se pode equiparar o oferecimento de caução, pelo devedor, à constituição da penhora, na execução fiscal. A penhora está cercada de formalidades próprias, que acobertam o

crédito com garantia de higidez jurídica não alcançável pela simples caução de um bem da livre escolha do devedor, nomeadamente: (a) a observância obrigatória da ordem prevista no art. 11 da Lei 6.830/80, em que figura, em primeiro lugar, a penhora de dinheiro; (b) a submissão da indicação do bem ao controle da parte contrária e à decisão do juiz; (c) o depósito judicial do dinheiro ou a remoção do bem penhorado, com a nomeação de fiel depositário; (d) a avaliação do bem, o reforço ou a substituição da penhora, com a finalidade de averiguar a sua suficiência e adequação da garantia à satisfação do débito com todos os seus acessórios. 8. O cuidado do legislador ao fixar exaustivamente as hipóteses de suspensão da exigibilidade de tributos e de cercar de adequadas garantias a expedição de certidões negativas (ou positivas com efeito de negativas), tem razão de ser que vai além do resguardo dos interesses do Fisco. Busca-se dar segurança ao sistema como um todo, inclusive aos negócios jurídicos que terceiros, particulares, possam vir a celebrar com os devedores de tributo. A indevida ou gratuita expedição da certidão fiscal poderá comprometer gravemente a segurança dessas relações jurídicas, assumidas na crença da seriedade e da fidelidade da certidão. É risco a que estarão sujeitos, não propriamente o Fisco – cujos créditos, apesar de a certidão negativa sugerir o contrário, continuarão existindo, íntegros, inabalados e, mais ainda, garantidos com privilégios e preferências sobre os dos demais credores –, mas os terceiros que, assumindo compromissos na confiança da fé pública que a certidão negativa deve inspirar, poderão vir a ter sua confiança futuramente fraudada, por ter sido atestado, por certidão oficial, como verdadeiro um fato que não era verdadeiro. Nessas circunstâncias, expedir certidão, sem rígidas garantias, atenta contra a segurança das relações jurídicas, especialmente quando o devedor não contesta a legitimidade do crédito tributário pendente. 9. A utilização da via da "ação cautelar", com a finalidade a que aparentemente se propõe, constitui evidente anomalia processual. É uma espécie de medida de "produção antecipada de penhora", que serviria para "acautelar" os interesses, não do autor, mas sim do réu. Tratar-se-ia, assim, de cautelar preparatória ou antecedente de uma ação principal a ser proposta, não pelo autor da cautelar, mas sim contra ele. O ajuizamento da "ação principal", pelo réu da cautelar, seria, portanto, não o exercício de seu direito constitucional de acesso ao Judiciário, mas sim um dever legal do credor, que lhe tolheria a possibilidade de adotar outras formas para cobrança de seu crédito. 10. Em verdade, o objetivo dessa estranha "ação cautelar" não é o que aparenta ser. O que com ela se busca não é medida cautelar, e sim, por via transversa, medida de caráter nitidamente satisfativo de um interesse do devedor: o de obter uma certidão negativa que, pelas vias legais normais, não obteria, já que o débito fiscal existe, não está contestado, não está com sua exigibilidade suspensa e não está garantido na forma exigida por lei. 11. Recurso especial provido. (REsp 700.917/RS, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 25-04-2006) (Grifos nossos)

Para nós, a ação cautelar em si mostra-se, de fato, esvaziada quando tendente a se mostrar como medida de "produção antecipada de penhora", nas palavras do eminente Ministro Teori Albino Zavascki. Todavia, são deveras sedutores os argumentos contrários, de lavra do ínclito Ministro Castro Meira, para quem a vedação da medida proposta levaria à distorção inaceitável: o contribuinte que contra si já tivesse ajuizada execução fiscal, garantida por penhora, teria direito à certidão positiva com efeitos de negativa; já quanto àquele ao qual, embora igualmente solvente, o Fisco ainda não houvesse proposto a execução, o direito à indigitada certidão seria negado. Nota-se que a matéria é propensa a debates calorosos. A divergência deve ser sanada com a prática jurisprudencial, demonstrando a preponderância de um posicionamento sobre o outro.

Passemos, agora, à análise do art. 207 do CTN:

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

Não é raro deparar o contribuinte com a urgência de atos ou negócios que devem ser realizados com toda a celeridade possível, sem que se disponha de tempo para a requisição e liberação da certidão de tributos.

Caso haja **necessidade de prática de ato indispensável à caducidade ou perecimento de direito**, dispensar-se-á a certidão negativa, independentemente de disposição legal autorizativa. Um bom exemplo se dá quando a empresa, desejosa de participar de procedimento licitatório, vê-se na iminência de perder os prazos fatais que lhe são impostos, sendo assim desabilitada, quando não consegue obter o documento atestatório de inexistência de débitos de que necessita, por motivos vários, v.g., greve de servidores do Fisco. Admite-se, neste caso, a participação do procedimento sem a posse do documento. Todavia, o preceptivo prevê a diluição da responsabilidade entre os participantes do ato, que poderão ser destinatários do tributo, juros e multas, exceto aquelas de caráter pessoal (art. 134, parágrafo único, CTN). Frise-se que os "participantes do ato" são os contratantes, e não as testemunhas ou o oficial público que o lavrar.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"Considerando o disposto nos artigos números 205 a 208 do CTN, é possível afirmar que, mesmo quando a lei exige certidão de quitação, ela é dispensável no caso de o contribuinte necessitar praticar, com urgência, um ato para evitar a caducidade de um direito seu".*

Passemos à análise do art. 208 do CTN:

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo **crédito tributário e juros de mora acrescidos**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Estaduais/PI, em 22-12-2001: *"O funcionário que expedir certidão negativa com dolo ou fraude, contendo erro contra a Fazenda Pública, será pessoalmente responsável pelo crédito tributário e juros de mora, não se excluindo a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber".*

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

Tal comando disciplina uma responsabilidade pessoal, quanto ao pagamento da dívida tributária, contra o funcionário que emitir uma certidão negativa inquinada de falsidade ideológica.

O funcionário fazendário, sabendo que está cometendo uma falsidade, responderá, consequentemente, caso se descubra a fraude, por este ilícito perante as instâncias administrativa, tributária e criminal. Logo, ficará responsável pelo crédito que deixou de constar na certidão, além de ser o destinatário das devidas sanções administrativas e penais.

Com efeito, o servidor público desbriado poderá ser alvo de persecução penal, atribuindo-se-lhe, no mínimo, o crime de prevaricação, quando não o de corrupção passiva.

Por outro lado, se o funcionário agir sem dolo não haverá que incidir a responsabilidade pelo crédito tributário, podendo exsurgir, no entanto, a responsabilização disciplinar e a penal, se for o caso.

Entendemos que tal responsabilização pessoal do servidor público fazendário é contraproducente, devendo-se assimilá-la como responsabilidade solidária. Isso porque o

servidor público, como é sabido, recebe, como regra, parcos salários, não se podendo imaginá-lo hábil a satisfazer créditos tributários robustos. Ademais, proteger-se-ia o contribuinte desonesto, com um verdadeiro escudo, na pessoa do servidor. Assim, a nosso ver, a responsabilidade mais consentânea com o ideal de justiça deve ser a solidária, a fim de se dar azo à eventual responsabilização do sujeito passivo originário.

5 DISPOSIÇÕES FINAIS E TRANSITÓRIAS DO CTN

As disposições finais e transitórias do CTN ocupam-se dos arts. 209 a 218 do CTN. Por questões didáticas, detalharemos apenas os arts. 209 e 210 do CTN, haja vista a diminuta importância dos artigos derradeiros do Digesto Tributário.

> Art. 209. A expressão "Fazenda Pública", quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A definição de Fazenda Pública encontra-se na moldura jurídica das pessoas políticas de Direito Público interno, conforme o art. 41, I, II e III, do Código Civil (Lei n. 10.406/2002). A Fazenda Pública é o ente tributante, a entidade impositora ou, ainda, mais coloquialmente, o próprio Fisco.

Em língua portuguesa, a expressão tem a acepção de Hacienda Pública (em espanhol), como termo sinônimo de Tesouro Público, Erário, Fisco. Presume, quando utilizada sem qualificação, a alusão concomitante a todas as órbitas de competência (União, Estados, Municípios e Distrito Federal). Em outras palavras, quando se quiser fazer menção a um dos entes federados, a expressão avocará uma especificação.

É prudente salientar que a Fazenda Pública não está circunscrita, exclusivamente, às entidades estatais da Administração Pública, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, abrangendo, também, as pessoas administrativas submetidas ao regime de direito público – autarquias e fundações públicas. Observe o entendimento jurisprudencial:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. AUTARQUIA. RECURSO. PRAZO. As autarquias, incluídas que estão na expressão "Fazenda Pública", beneficiam-se do privilégio estatuído no art. 188, CPC. Precedentes. (REsp 58.689/PR, 2ª T., rel. Min. Américo Luz, j. 08-03-1995)

Dessa forma, as entidades paraestatais (sociedades de economia mista e empresas públicas), porquanto dotadas de personalidade de direito privado, acham-se excluídas do conceito de Fazenda Pública.

Os Territórios Federais, na sua organização atual, conquanto inexistentes no Brasil, não têm Fazenda Pública própria, sendo seus créditos e débitos integrados na Fazenda Pública da União. É importante lembrar que, se forem divididos em Municípios, a competência para tributos municipais permanecerá incólume, existindo, natural e decorrencialmente, as Fazendas Públicas Municipais (art. 147 da CF).

Passemos, finalmente, ao estudo do art. 210 do CTN:

> Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.
>
> Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Este dispositivo tem uma crucial importância, dada a sua abrangência, aplicando-se a todos os prazos previstos no CTN e a toda a legislação tributária, consoante o art. 96 do CTN, ou seja, às leis, aos tratados e convenções internacionais, aos decretos e às normas complementares.

Os prazos serão contínuos, sem interrupção aos sábados, domingos ou feriados, e sujeitos à regra processual de que, na sua contagem, exclui-se o dia de início e inclui-se o de vencimento. Assim, o prazo é contado, em tese, a partir do dia seguinte ao do seu início, ou seja, com maior rigor, o cômputo inicia-se no primeiro dia de expediente normal na repartição em que deva ser praticado o ato ou em que corra o processo, após o dies a quo demarcado.

Por sua vez, o parágrafo único do art. 210 refere-se a dia de expediente normal (expediente completo), e não a "dia útil". Dessa forma, não são considerados dias de "meio expediente" ou "pontos facultativos". O dia deve ser "integralmente útil".

A jurisprudência ratifica o entendimento, como se depreende do teor da antiga **Súmula n. 310 do STF**, prolatada ainda na década de 60:

> Quando a intimação tiver lugar na sexta-feira, ou a publicação com efeito de intimação for feita nesse dia, o prazo judicial terá início na segunda-feira imediata, salvo se não houver expediente, caso em que começará no primeiro dia útil que se seguir.

Ademais, não é diversa a inteligência do comando inserto no art. 184, § 2º, do CPC, que, por ser mais prolixo, complementa e subsidia a norma do CTN, coexistindo ambos sem dicotomia. Observe:

> Art. 184. Salvo disposição em contrário, computar-se-ão os prazos, excluindo o dia do começo e incluindo o do vencimento.
>
> § 2º. Os prazos somente começam a correr do primeiro dia útil após a intimação (art. 240 e parágrafo único).

Veja as situações práticas:

1. Contagem do prazo de **três dias** para a entrega de documento na repartição fiscal, com intimação na **segunda-feira**:

Visualização da Contagem
1º dia: terça-feira (dia seguinte) **2º dia:** quarta-feira (2º dia) **3º dia:** quinta-feira **Conclusão:** a data limítrofe será quinta-feira (até o final do expediente).

2. Um prazo de **três dias** para a entrega de documento na repartição fiscal, com intimação na **quarta-feira**, salientando que não há expediente normal no fim de semana (sábado e domingo):

Visualização da Contagem
1º dia: quinta-feira (dia seguinte) **2º dia:** sexta-feira (2º dia) **3º dia:** sábado **Conclusão:** a data limítrofe será segunda-feira (até o final do expediente).

3. Um prazo de **três dias** para a entrega de documento na repartição fiscal, com intimação na **quinta-feira**, salientando que não há expediente normal no fim de semana

(sábado e domingo):

Visualização da Contagem
1º dia: sexta-feira (dia seguinte) **2º dia:** sábado (2º dia) **3º dia:** domingo **Conclusão:** a data limítrofe será segunda-feira (até o final do expediente).

4. Um prazo de **três dias** para a entrega de documento na repartição fiscal, com intimação na **sexta-feira**, salientando que não há expediente normal no fim de semana (sábado e domingo):

Visualização da Contagem
1º dia: segunda-feira (primeiro dia de expediente normal) **2º dia:** terça-feira (2º dia) **3º dia:** quarta-feira **Conclusão:** a data limítrofe será quarta-feira (até o final do expediente).

5. Considere, agora, o quadro a seguir:

Sequência de dias em calendário hipotético (Período de Carnaval)		
Datas	**Dias da semana**	**Expediente na repartição**
9 de fevereiro	quinta-feira	Expediente normal
10 de fevereiro	sexta-feira	Expediente normal
11 de fevereiro	sábado	Sem expediente
12 de fevereiro	domingo	Sem expediente
13 de fevereiro	segunda-feira	Ponto facultativo
14 de fevereiro	terça-feira (Carnaval)	Data comemorativa
15 de fevereiro	quarta-feira (de Cinzas)	Meio expediente
16 de fevereiro	quinta-feira	Expediente normal

Imaginando uma solicitação de certidão negativa em repartição pública, à luz dos dados previstos no quadro em epígrafe, teremos:

Visualização das Contagens	
Prazo de dez dias para a entrega de Certidão Negativa	
1. Requerimento em 9 de fevereiro: **1º dia:** sexta-feira (dia seguinte, de expediente normal). (...) (...) **10º dia:** 19 de fevereiro **Conclusão:** a data limítrofe será 19 de fevereiro (até o final do expediente).	**2. Requerimento em 10 de fevereiro:** **1º dia:** dia 16 de fevereiro, o primeiro dia de expediente normal. (...) (...) **10º dia:** 25 de fevereiro **Conclusão:** a data limítrofe será 25 de fevereiro (até o final do expediente).
3. Requerimento em 13 de fevereiro: **1º dia:** dia 16 de fevereiro, o primeiro dia de expediente normal. (...) (...) **10º dia:** 25 de fevereiro **Conclusão:** a data limítrofe será 25 de fevereiro (até o final do	**4. Requerimento em 15 de fevereiro:** **1º dia:** dia 16 de fevereiro, o primeiro dia de expediente normal. (...) (...) **10º dia:** 25 de fevereiro **Conclusão:** a data limítrofe será 25 de fevereiro (até o final do

expediente).	expediente).

1 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 395.

2 CUNHA JR., Dirley da. Curso de direito administrativo, 6. ed., p. 35.

3 V. FRANCISCO, José Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1368.

4 Ibidem, p. 1367.

5 V. PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário, pp. 131-132.

6 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 396.

7 OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional, p. 552.

8 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 460.

9 NOUR, Ricardo Abdul. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 494.

10 Idem.

11 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 480.

12 Ibidem, pp. 480-481.

13 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 481.

14 GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. Processo administrativo tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, pp. 230-245, 1999, v. 75, p. 236.

15 V. DINIZ, Gustavo Saad. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). Código Tributário Nacional, p. 464.

16 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 481.

17 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 406.

18 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 535.

19 V. RAU DE SOUZA, Maria Helena; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed., São Paulo: RT, 2007, pp. 944-945: a autora indica que se manifestam com restrições à LC n. 105/2001 vários tributaristas, quais sejam José Augusto Delgado, Fernando Facury Scaff, Milton Terra Machado e Misabel Abreu Machado Derzi e outros; de outra banda, manifestam-se a favor da LC n. 105/2001 Aurélio Pitanga Seixas Filho, Kleber Augusto Tagliaferro e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.

20 V. FRANCISCO, José Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 1397.

21 V. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 254.

22 V. CASTRO, Aldemiro Araújo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1420.

23 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 400.

24 CASTRO, Aldemiro Araújo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, p. 1433.

25 Nesse sentido: V. MACHADO, Hugo de Brito. Protesto de certidão de dívida ativa. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 130/34, jul. 2006; FARIAS, Rui Barros Leal.

Â
Inconstitucionalidade do protesto de certidões de dívida ativa. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 126, mar. 2006.

26 ABRÃO, Carlos Henrique. Protesto de CDA. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 41, fev. 1999, pp. 7-11.

27 V. JUSTEN, Marçal Filho. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos, 3. ed., Rio de Janeiro: Aide, 1994, pp. 187-188.

28 RIOS, Roger Raupp. Direito econômico e direito administrativo: duplo enfoque sobre as razões e limites da exigência de certidões. Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil, ano 14, n. 49, mar./abr. 1996, p. 10.

29 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de direito administrativo, 13. ed., p. 59.

30 SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007, pp. 386-387.

31 Em sentido contrário, PAULSEN, Leandro. Direito tributário, p. 1210.

32 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 262.

33 PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário, pp. 40-41.

34 V. PIZOLIO, Reinaldo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1454.

35 V. MORAES, Bernardo Ribeiro de. Competência de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, v. 2, p. 429.

36 V. RAU DE SOUZA, Maria Helena; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado, p. 1056.

29

GARANTIAS E PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As garantias e privilégios do crédito tributário denotam verdadeiras tutelas acauteladoras ou medidas assecuratórias de que dispõe o Poder Público para impelir o contribuinte à satisfação do pagamento do gravame, de modo a abastecer os cofres públicos para que seja realizada a consecução de seus fins sociais. Sua previsão legislativa encontra guarida nos arts. 183 a 193 do CTN.

Paulo de Barros Carvalho[1] associa as garantias do crédito aos "meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo". Da mesma forma, liga os privilégios à "posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário, com relação aos demais" créditos.

Passemos, de início, à análise do art. 183 do CTN:

> Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se refiram.
>
> Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

Observa-se, a partir da leitura do caput do preceptivo em epígrafe, que o rol legal das garantias atribuídas ao crédito tributário não é obstativo de outras tantas que, estando previstas de modo expresso em lei, venham a incrementá-lo.

Nessa medida, outras garantias ao crédito, desde que previstas expressamente em lei, poderão vir somar-se ao rol previsto no CTN. A contrario sensu, pode-se assegurar que, inexistindo a previsão legal da garantia, ser-lhe-á vedada a possibilidade de incremento da enumeração. Vale dizer que o CTN prevê uma lista exemplificativa, podendo ser ela "exaustiva" em alguns casos, v.g., para aquelas situações de garantias não previstas em lei.

Nesse passo, em geral, **não se trata de uma enumeração exaustiva ou taxativa (numerus clausus)**, mas, sim, exemplificativa ou numerus apertus, cabendo aos legisladores federal, estadual, distrital e municipal a inclusão de outras hipóteses não abarcadas pelo Diploma Tributário, desde que previstas em lei expressa.

Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 2006: *"Sobre os privilégios e garantias do crédito tributário, pode-se afirmar que a existência de um rol de disposições no Código Tributário Nacional pertinente às garantias e privilégios do crédito tributário não impede o surgimento posterior de outras, referentes a tributos específicos, em suas respectivas leis de regência".*
Observação: item semelhante foi considerado **CORRETO** em **(I)** prova realizada pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça, em 04-04-2004, e em **(II)** prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 24-02-2002.
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008: *"A enumeração das garantias dos créditos tributários pelo CTN é taxativa, pois não permite que outras garantias sejam previstas em lei".*
Observação: item semelhante foi solicitado na prova realizada pela OAB/MG, em abril de 2008.

O dispositivo possui elemento textual propício a trocas em provas objetivas de concursos. Sugere-se, à guisa de memorização, a aprendizagem adiante:

Assertivas (art. 183, *caput*, CTN)	**Julgamento**	**Memorize**
A enumeração das garantias atribuídas pelo CTN ao crédito tributário NÃO EXCLUI outras que SEJAM *expressamente* previstas em lei.	CERTO	☺
A enumeração das garantias atribuídas pelo CTN ao crédito tributário EXCLUI outras que SEJAM *expressamente* previstas em lei.	ERRADO	☹
A enumeração das garantias atribuídas pelo CTN ao crédito tributário NÃO EXCLUI outras que SEJAM *implicitamente* previstas em lei.	ERRADO	☹
A enumeração das garantias atribuídas pelo CTN ao crédito tributário EXCLUI outras que SEJAM *implicitamente* previstas em lei.	CERTO	☺
A enumeração das garantias atribuídas pelo CTN ao crédito tributário NÃO EXCLUI outras que NÃO SEJAM *expressamente* previstas em lei.	ERRADO	☹
A enumeração das garantias atribuídas pelo CTN ao crédito tributário EXCLUI outras que NÃO SEJAM *expressamente* previstas em lei.	CERTO	☺

2 NATUREZA DA GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O tema da natureza das garantias atreladas ao crédito tributário é deveras relevante, prevalecendo a **não comunicabilidade entre a natureza da garantia e a natureza do crédito tributário**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Natal/RN, em 2001: *"A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza do crédito tributário nem da correspondente obrigação".*
Observação: o mesmo item foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, também no ano de 2001.

Observe o parágrafo único do art. 183 do CTN:

Art. 183. (...)

Parágrafo único. A natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera a natureza deste nem a da obrigação tributária a que corresponda.

Vale dizer que a natureza da exação tributária – e da obrigação a ela correspondente – permanece incólume, ainda que a natureza da garantia atribuída ao crédito deste gravame seja de índole não tributária.

A título de exemplificação, o particular que oferece uma hipoteca como forma de garantia do crédito tributário não desvirtua sua natureza jurídica nem transforma o crédito tributário em crédito imobiliário, subsistindo, portanto, sua aura tributária.

3 PONTO DE DESEQUILÍBRIO NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

É mister notar, desde logo, que desponta nítido desequilíbrio entre o contribuinte e o Fisco, quanto às garantias e os privilégios do crédito tributário estendidos apenas a este último, desvirtuando o correto balanceamento e a equidade de forças entre as partes, e tendo como resultado o agigantamento do Estado diante do particular.

Não é outra a lição de Ruy Barbosa Nogueira[2], que nos incita à reflexão:

"(...) se o Estado soberano ao legislar esgota o ato de seu poder na estrutura jurídica, de modo que a relação jurídica passe a tratar igualmente todas as partes dessa relação e na relação jurídico-tributária as partes são o Fisco e o cidadão-contribuinte, como se pode entender que além de garantias uma das partes goze de privilégio?"

A propósito, o **art. 184 do CTN** reflete bem esse desequilíbrio e a supremacia do Estado diante do contribuinte:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fund. José P. Ferreira, para o cargo de Defensor Público de Rondônia, em 2007: *"Respondem pelo pagamento do crédito tributário os bens e rendas do devedor na seguinte condição gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade anteriormente ao nascimento da obrigação tributária".*

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Evidencia-se no preceptivo que, de um modo geral, todos os bens e rendas do contribuinte ficam expostos e são alcançados para a forçosa liquidação do crédito tributário, salvo certos bens e rendas que a lei direta e exclusivamente acobertou sob o manto da absoluta impenhorabilidade. Logo, o patrimônio do particular mostra-se quase integralmente à mercê da sanha arrecadatória do Estado tributante.

Nesse passo, **"sobre os privilégios e garantias do crédito tributário, pode-se afirmar que, como regra, respondem pelo seu pagamento a totalidade dos bens e de rendas, de qualquer natureza ou origem, do sujeito passivo"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 2006.

Ademais, demonstra que o campo de incidência patrimonial do crédito tributário é o

mais abrangente possível, quer no plano material, quer na seara pessoal. No plano material, alcançam-se todos os bens e rendas, de qualquer natureza ou origem[3], incluindo os bens gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade – **sem que se relevem, nestes casos, a data da constituição do ônus ou da cláusula** –, excetuados, unicamente, os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis. Já no plano pessoal, atinge-se o devedor principal, bem como seu espólio ou sua massa falida. É fácil perceber que há forte restrição à intocabilidade patrimonial do particular.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/SP, em 14-09-2008: *"Todos os bens do sujeito passivo respondem pelo crédito tributário, mesmo os hipotecados ou penhorados, salvo se o ônus real for anterior à constituição do respectivo crédito".*

É imperioso registrar que a onipresença do crédito tributário sobre o patrimônio do particular alcança até mesmo os **bens gravados por ônus real ou por cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade ou incomunicabilidade**, independentemente do elemento temporal e cronológico dessas condicionantes.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Municipal, em 06-05-2007: *"Lúcia, visando esquivar-se do pagamento de tributo federal, gravou com cláusula de impenhorabilidade seu apartamento. Nessa situação, promovida a execução fiscal, o apartamento de Lúcia não poderá ser penhorado".*

Observa-se, assim, que se afasta "da isenção da penhora os bens gravados com cláusulas de inalienabilidade e suas rendas ou rendimentos, para responderem pela dívida de responsabilidade do devedor da Fazenda Pública"[4].

A exceção, que se mostra intangível pelo ubíquo alcance do crédito tributário, é o bem ou renda, declarados pela lei como absolutamente impenhoráveis. Veja que há nítida exclusividade no bem ressalvado. E não se disse "bem ou renda, declarados por ato voluntário do particular", mas "declarados pela lei"!

Não se pode deixar de mencionar, todavia, que a parte inicial do art. 184 faz menção a possíveis privilégios especiais sobre determinados bens, com base em lei, como uma importante ressalva à onipresença do crédito tributário. Em resumo, podemos afirmar que dois são os casos de mitigação da tangibilidade universal da dívida tributária sobre o patrimônio do particular:

1. Art. 184, parte inicial: privilégios especiais sobre determinados bens, com base em lei;
2. Art. 184, parte final: o bem ou renda, declarados pela lei como absolutamente impenhoráveis.

Observe um didático exemplo, colhido de assertiva de concurso público, que propiciará uma compreensão mais detalhada do tema:

> **"Marcelo recebeu por herança testamentária um imóvel comercial, gravado com cláusula de inalienabilidade, impenhorabilidade e incomunicabilidade. Nessa situação, se a Fazenda promover execução fiscal contra Marcelo, responderá pelo pagamento do crédito tributário a totalidade de seus bens e rendas, incluindo o referido imóvel recebido por herança, ressalvados, unicamente, outros declarados por lei como impenhoráveis".**

O item (adaptado) foi solicitado em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Natal/RN, em 17-08-2008.

Observa-se, em tempo, que esta universalização patrimonial para fins de alcance do crédito tributário, exteriorizando um expressivo privilégio da Fazenda Pública, permite que se apropriem de bens e rendas, cujo alcance seria de todo dificultoso num processo de execução.

4 OS BENS INALCANÇÁVEIS PELA EXECUÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em consonância com a parte final do art. 184 do CTN, a única hipótese de mitigação do onipresente alcance da dívida tributária sobre o patrimônio do particular se dá quando a lei declarar o bem ou a renda absolutamente impenhoráveis. Reveja o dispositivo:

Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis. (Grifo nosso)

Nessa medida, o patrimônio que passa ao largo da execução, mostrando-se intangível pela ubiquidade da cobrança do tributo, **será direta e exclusivamente delimitado pela lei**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado do Maranhão, em setembro de 2003: *"Em nosso sistema tributário, nos termos do Código Tributário Nacional, a oneração de imóvel por sujeito passivo que não dispõe de outros bens, no curso de procedimento constitutivo do crédito tributário, é válida, mas sujeita o bem à constrição judicial".*

A esse respeito, Luciano Amaro[5] ensina:

"Mesmo quando inexistam garantias reais ou pessoais, o legislador busca proteger o interesse do credor, ao vedar certas operações do devedor que possam desfalcar seu patrimônio (...) situações jurídicas em que o interesse do credor cede o passo, de tal sorte que a satisfação do seu direito não se pode dar por meio da constrição judicial sobre determinados bens do devedor."

O art. 649 do CPC traz a lume a relação dos bens não afetados pela penhorabilidade, a saber:

Art. 649. São absolutamente impenhoráveis:

I – os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;

II – os móveis, pertences e utilidades domésticas que guarnecem a residência do executado, salvo os de elevado valor ou que ultrapassem as necessidades comuns correspondentes a um médio padrão de vida;

III – os vestuários, bem como os pertences de uso pessoal do executado, salvo se de elevado valor;

IV – os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal, observado o disposto no § 3º deste artigo;

V – os livros, as máquinas, as ferramentas, os utensílios, os instrumentos ou outros bens móveis necessários ou úteis ao exercício de qualquer profissão;

VI – o seguro de vida;

VII – os materiais necessários para obras em andamento, salvo se essas forem penhoradas;
VIII – a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família;
IX – os recursos públicos recebidos por instituições privadas para aplicação compulsória em educação, saúde ou assistência social;
X – até o limite de 40 (quarenta) salários mínimos, a quantia depositada em caderneta de poupança.
XI – os recursos públicos do fundo partidário recebidos, nos termos da lei, por partido político. (Grifo nosso)

A título de curiosidade, a Lei n. 8.009/90, que trata da impenhorabilidade do bem de família, assim dispõe:

Art. 1º. O imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges ou pelos pais ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam, salvo nas hipóteses previstas nesta lei.
Parágrafo único. A impenhorabilidade compreende o imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.
Art. 2º. Excluem-se da impenhorabilidade os veículos de transporte, obras de arte e adornos suntuosos.
Art. 3º. A impenhorabilidade é oponível em qualquer processo de execução civil, fiscal, previdenciária, trabalhista ou de outra natureza, salvo se movido:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"Determinado contribuinte, proprietário de único imóvel residencial localizado no município do Recife, destinado à residência da família, está em mora com o IPTU e taxas incidentes sobre o imóvel desde 2003. Devidamente inscrito o débito em dívida ativa e extraída a certidão, foi proposta execução fiscal. Como forma de garantia da execução fiscal, foi penhorado o próprio imóvel, que está hipotecado para instituição financeira desde 1998, como garantia de pagamento de mútuo imobiliário. Considerando estes fatos, é correto afirmar que configura a hipótese de exceção à impenhorabilidade do bem de família, além de ter o crédito tributário preferência sobre os créditos com garantia real.*

I – em razão dos créditos de trabalhadores da própria residência e das respectivas contribuições previdenciárias;
II – pelo titular do crédito decorrente do financiamento destinado à construção ou à aquisição do imóvel, no limite dos créditos e acréscimos constituídos em função do respectivo contrato;
III – pelo credor de pensão alimentícia;
IV – para cobrança de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar;
V – para execução de hipoteca sobre o imóvel oferecido como garantia real pelo casal ou pela entidade familiar;
VI – por ter sido adquirido com produto de crime ou para execução de sentença penal condenatória a ressarcimento, indenização ou perdimento de bens.
VII – por obrigação decorrente de fiança concedida em contrato de locação. (Grifos nossos)
Art. 5º. Para os efeitos de impenhorabilidade, de que trata esta lei, considera-se residência um único imóvel utilizado pelo casal ou pela entidade familiar para moradia permanente.
Parágrafo único. Na hipótese de o casal, ou entidade familiar, ser possuidor de vários imóveis utilizados como residência, a impenhorabilidade recairá sobre o de menor valor, salvo se outro tiver sido registrado, para esse fim, no Registro de Imóveis e na forma do art. 70 do Código Civil.

Por fim, a Lei n. 6.830/80 assim dispõe:

Art. 10. Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Não se torna desarrazoado relembrar que a exceção, que se mostra intangível pelo universal alcance do crédito tributário, é o bem ou a renda declarados pela lei como absolutamente impenhoráveis. Não se disse "bem ou renda, declarados por ato

voluntário do particular", mas "declarados pela lei". Daí se afirmar que esses bens voluntariamente declarados como impenhoráveis sujeitam-se normalmente à execução, uma vez que a mitigação da "oni-incidência" do crédito tributário dependerá de lei. Vale dizer que tais bens "foram expressamente sujeitos à execução pela regra do art. 184 do CTN, que tem prevalência no caso, em virtude de ser específica e possuir status de lei complementar"[6].

A doutrina tem se mostrado oscilante, prevalecendo a tese da penhorabilidade decorrente de ato de vontade.

Nas palavras do eminente Hugo de Brito Machado[7], "(...) a impenhorabilidade decorrente de ato de vontade não opera efeitos contra o Fisco".

Em idêntica trilha, segue Maury Ângelo Bottesini[8] ao afirmar que "a inalienabilidade e a impenhorabilidade decorrentes de 'ato voluntário do executado' são ineficazes em relação à dívida ativa, qualquer que seja a data da manifestação (art. 649, I, do CPC)".

De outra banda, para J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho[9], "(...) não pode incidir penhora sobre bens e rendas gravados com cláusulas de inalienabilidade e impenhorabilidade, salvo se estas foram erigidas a posteriori, com o fim de frustrar o pagamento da dívida".

5 MOMENTO DE CARACTERIZAÇÃO DA FRAUDE À EXECUÇÃO FISCAL

É oportuno gizar que a execução fiscal representa o momento de exequibilidade do crédito tributário, conferindo-lhe um grau máximo de eficácia ao permitir à Fazenda Pública valer-se de uma ação judicial de cobrança para compelir o devedor a arcar com o ônus tributacional.

Todavia, o devedor contumaz, detentor de estratagemas ardilosos voltados à burla do Fisco, poderá valer-se de uma dilapidação de seu patrimônio, no intuito de se esquivar do pagamento do tributo. Caso tal manobra ocorra após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, ter-se-á a chamada fraude à execução no Direito Tributário.

A esse respeito, observe o **art. 185 do CTN, atualizado pela LC n. 118/2005**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa".*

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Grifos nossos)

A presunção de fraude só se integraliza nos casos em que houve prévia ciência oficial do ato de inscrição, a partir do qual "o presumir" adquire ares de definitividade, tornando-se absoluto. A partir desse ato, não mais se tolera qualquer forma de produção de prova em sentido contrário, ensejando a cobrança dos valores em sede de Execução Fiscal. Assim, hodiernamente, **para a configuração da fraude basta a inscrição do crédito tributário em dívida ativa**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador Judicial da Prefeitura do Recife/PE, em junho de 2008: *"O termo inicial para a fraude à execução*

> *fiscal é a inscrição na dívida ativa".*

Portanto, **se o débito já está regularmente inscrito como dívida ativa, qualquer alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo pelo sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, será considerada fraudulenta**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFRJ, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais/AM, em 2005: *"Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa".*

Evidencia-se, desse modo, que a presunção de fraude nasce por **crédito tributário regularmente inscrito em dívida ativa**, e não em outros momentos inadequados, cujas citações, colhidas de provas de concursos, podem ser aqui reveladas:

a) **"Com a constituição definitiva do crédito tributário por meio da lavratura do auto de infração";**

> A assertiva **INCORRETA** foi solicitada em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador do Município de Aracaju/SE, em 28-01-2008.

b) **"Com o crédito tributário definido em decisão administrativa irreformável, que se encontre em fase de cobrança administrativa".**

> A assertiva **INCORRETA** foi solicitada em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Fortaleza/CE, em 2003.

c) Desde que o crédito tributário esteja em fase de execução.

A redação dada pela Lei Complementar n. 118/2005 veio ratificar o entendimento de que a mera inscrição em dívida ativa – ato de controle no âmbito administrativo da legalidade da conduta fazendária, no qual se apuram a **liquidez e certeza** do crédito tributário –, e não mais a efetiva propositura da ação de execução fiscal, já se mostra bastante para configurar a fraude na alienação ou na oneração de bens, o que espelha um aumento das garantias do crédito tributário.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal Substituto (TRF/5ª Região), em 21-06-2009: *"Supondo-se que um órgão público apresente, em seu patrimônio, em 31/12/2008, valores de créditos a receber e a pagar, é possível afirmar que a inscrição em dívida ativa exige que o crédito do órgão seja certo, porém não obrigatoriamente líquido".*

Curiosamente, Leandro Paulsen[10] assevera que "o termo fixado no caput do art. 185 não impede o reconhecimento de fraude decorrente de venda anterior. Neste caso, porém, ausente a presunção legal, o Fisco terá de prová-la".

Nessa toada, Luciano Amaro[11] relembra que "se o sujeito passivo, tendo débito em execução, aliena bens ou rendas, a presunção legal de fraude torna ineficaz o ato praticado, não importando se o devedor o praticou a título oneroso ou gratuito".

O tema tem sido iterativamente exigido em provas de concursos públicos. Observe as assertivas adiante:

a) **"Não precisa a dívida inscrita estar em fase de execução, para que se presuma fraudulenta a alienação de bem efetuada por sujeito passivo insolvente, em débito para com a Fazenda Pública".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 2007.

b) **"Em nosso sistema tributário, a presunção de fraude à execução somente pode ser invocada pela Fazenda Pública nos casos de alienação ou oneração de bens do sujeito passivo após a inscrição do débito fiscal como dívida ativa".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz Substituto/AL, em janeiro de 2007.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Fiscal da Receita da Carreira Auditoria/DF, em setembro de 2001.

c) **"A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Assim, com base na alteração introduzida no CTN pela Lei Complementar n. 118/2005, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008.

O problema para o devedor que pretende, afoitamente, furtar-se da tributação por estes métodos artificiosos está na presunção de anulabilidade e ineficácia de tais ações, uma vez que o art. 185 do CTN já os considera fraudulentos em sua essência (presunção absoluta ou juris et de jure), não se admitindo prova em contrário.

A grande diferença entre a fraude contra credores do Direito Privado e a do Direito Tributário, prevista no art. 185 do CTN, é que, nesta última, desde que a dívida esteja inscrita em dívida ativa, haverá uma presunção absoluta, não se tendo necessidade de prova por parte da Fazenda Pública.

Ocorre, portanto, uma inversão no ônus probante, que no Direito Privado recai sobre o credor e, no Direito Tributário, sobre o devedor.

5.1 A reserva de bens ou rendas para pagamento da dívida

A ressalva existe, por sua vez, ao devedor de boa índole que, munido de boa-fé e pontualidade para com o Fisco credor, reserva outros bens ou rendas suficientes para o total pagamento da dívida fiscal em fase de execução (art. 185, parágrafo único, do CTN). Vejamos o artigo:

Art. 185. (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Esse preceito, vale lembrar, **não se aplica nos casos em que o devedor reserva bens ou rendas suficientes a garantir o integral pagamento da dívida ativa (art. 185, parágrafo único, CTN)**[12].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005: *"Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, mesmo nos casos de terem sido reservados outros bens desonerados suficientes para pagamento total da dívida inscrita".*
>
> **Observação:** o tema foi igualmente solicitado em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal (XI Concurso).
>
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"É correto afirmar que alienação ou oneração de bens pelo sujeito passivo em débito junto à Fazenda Pública, por crédito tributário em fase de cobrança judicial, não caracteriza a fraude quando o sujeito passivo reserva bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita em cobrança".*

Por óbvio, não persiste a fraude quando o devedor aliena bens após garantido o juízo, por qualquer de seus formatos. Temos, portanto, que a presunção da fraude só exsurge diante da alienação que coloca o devedor em situação de insolvabilidade. Então a simples alienação não basta à caracterização da fraude, pois a chave é a superveniência de situação de insolvabilidade do executado dela (alienação) decorrente. Do contrário, o executado não tem a obrigação de manter bens, podendo se desfazer livremente de seu patrimônio, contanto que seus bens ou suas rendas sejam bastantes ao pagamento do débito tributário.

Observe as pontuais observações de Luciano Amaro[13]:

"No novo texto, a presunção atua desde a inscrição da dívida. Após a penhora, o crédito fiscal já está garantido, o que afasta a ideia de fraude em eventual alienação de bens que o executado realize (...) o devedor pode despojar-se de todos os seus bens, desde que suas rendas sejam suficientes para o pagamento da dívida".

E finalizando, com a didática costumeira, o tributarista exemplifica:

"Se alguém, devedor de 1.000,00, aliena o único imóvel que possui, por 5.000,00, e aplica os recursos em depósitos bancários, não há por que falar em fraude (...)".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Natal/RN, em 17-08-2008: *"Ricardo possui débito para com a Fazenda Pública, por crédito regularmente inscrito como dívida ativa, em montante atualizado de R$ 15.000,00. Apesar disso, Ricardo alienou imóvel de sua propriedade avaliado em R$ 30.000,00. Nessa situação, presume-se fraudulenta a alienação, independentemente da capacidade econômica de Ricardo".*

O STJ tem assim se posicionado, em diversas oportunidades:

EMENTA: PROCESSUAL. FRAUDE DE EXECUÇÃO. PRESSUPOSTOS. Não ocorre fraude de execução se, não obstante

a alienação de bens, acórdão reconhece provada a solvabilidade do alienante, prova essa que não cabe ser reexaminado em recurso especial. (AgRg-Ag 21.031/PR, 3ª T., rel. Min. Dias Trindade, j. 25-05-1992) (Grifo nosso)

EMENTA: FRAUDE DE EXECUÇÃO. Reconhecida pela sentença a solvência do executado e não a desdizendo o juízo de segundo grau, a fraude de execução não fica caracterizada. Recurso especial atendido. (RESP 42.005/SP, 4ª T., rel. Min. Fontes de Alencar, j. 24-09-1996) (Grifo nosso)

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIROS. FRAUDE À EXECUÇÃO. REQUISITOS. INSOLVÊNCIA DO DEVEDOR E LITISPENDÊNCIA. 1. São distintas e juridicamente inconfundíveis as situações (a) de fraude à execução prevista no inciso II do art. 593, cuja configuração supõe litispendência e insolvência, e (b) de alienação de bem penhorado, que é ineficaz perante a execução independentemente de ser o devedor insolvente ou não. 2. Da distinção entre as duas resultam importantes consequências: se o devedor for solvente, a alienação de seus bens é válida e eficaz, a não ser que se trate de bem já penhorado ou, por qualquer outra forma, submetido a constrição judicial; mas, se o devedor for insolvente, a alienação será ineficaz em face da execução, independentemente de constrição judicial do bem ou da cientificação formal da litispendência e da insolvência ao terceiro adquirente. 3. No caso, conforme afirmado pelo tribunal de origem, o devedor era solvente e o imóvel alienado não estava submetido a penhora nem a qualquer outra constrição judicial. 4. Recurso especial a que se nega provimento. (RESP 82.5861/PR, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 1º-06-2006) (Grifo nosso)

EMENTA: E para fins de caracterização do ilícito, o mesmo STJ entende que não configura fraude à execução fiscal a alienação dos bens dos sócios de empresa executada, quando tal medida se aperfeiçoa previamente ao redirecionamento da execução para eles. (AgRg no REsp 511.688-MS, 1ª T., rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 22-02-2005) (Grifo nosso)

Por fim, passemos à análise do **art. 185-A**, inserido pela LC n. 118/2005:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *“Com base no art. 185-A do CTN, o juiz pode determinar a indisponibilidade de bens do devedor, se preenchidos determinados requisitos legais”.*

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Universidade do Estado de Mato Grosso (Unemat), para o Cargo de Agente de Tributos Estaduais/MT, em 1º-06-2008: *“Com relação às Garantias e Privilégios do crédito tributário é correto afirmar na hipótese do devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens a penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens”.*

Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º. A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º. Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

O art. 185-A, inserido pela LC n. 118/2005, trouxe à baila o instituto da “penhora eletrônica”, ao prever que, **na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico,**

aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador de Contas de 2ª Classe/AM, em fevereiro de 2006.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO** em **(I)** prova realizada pela FCC, para o cargo de Juiz Substituto, em janeiro de 2007, e em **(II)** em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008.

A penhora on-line tem serventia apenas quando esgotados todos os outros meios e formas para o encontro de bens. Caso contrário, a medida se mostra incabível, porquanto o bloqueio das contas bancárias, prejudicando o normal funcionamento da empresa, traduzir-se-á em excesso fiscal.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Estado de São Paulo – Nível I (PGE/SP), em agosto de 2009: *"Por se tratar de medida excepcional, a penhora on line de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, em execução fiscal, somente pode ser deferida pelo juiz depois de esgotadas todas as possibilidades de localização de outros bens do devedor".*

Não obstante, frise-se que, com o advento da Lei n. 11.382/2006, não mais se tornou decisivamente necessário que o credor comprove ter esgotado todas as vias extrajudiciais para localizar bens do executado, para só então requerer a penhora on line, por meio do sistema Bacen-Jud. É fato que aqueles pedidos de penhora on line realizados antes da vigência da Lei n. 11.382/2006 exigiam, sim, a comprovação de que fossem esgotadas as tentativas de busca dos bens do executado. Entretanto, se o pedido foi feito após a vigência da indigitada Lei, a orientação assente é de que essa penhora não exige mais a comprovação. Aliás, há de se confrontar o art. 185-A com o art. 655-A do CPC, incluído pela Lei n. 11.382/2006: ("Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.")

As limitações da atuação do juiz da execução, no que concerne à determinação da indisponibilidade dos bens e rendas do executado vêm delineadas nos §§ 1º e 2º do artigo em estudo. Sendo assim, **"sobre os privilégios e garantias do crédito tributário, pode-se afirmar que, na execução fiscal, existe hipótese em que o juiz pode decretar a indisponibilidade dos bens e direitos do sujeito passivo"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Analista Jurídico/CE, em 2006.

Segundo o § 1º do art. 185-A, a indisponibilidade dos bens limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento daquilo que exceder esse limite. Nessa medida, **tal indisponibilidade não poderá ultrapassar o valor total exigível na lide executória**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005: *"Quando o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferências de bens. Tal indisponibilidade, em certos casos, poderá ultrapassar o valor total exigível na lide executória".*

Em consonância com o § 2º do indigitado dispositivo, os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.

É importante frisar que o mero atendimento e cumprimento da requisição judicial pelos seus destinatários já resulta em prejuízo imediato ao devedor. Isso porque cada entidade ou órgão que recebe a ordem emanada pelo magistrado bloqueia valores ou bens até o limite da dívida ou até o esgotamento dos recursos. Na medida em que todos os órgãos procedem dessa forma, o potencial de efeito danoso torna-se demasiadamente opressor, e, ao fim do procedimento, com a lista discriminada de todos os bens, direitos e rendas constritos em mãos, o juiz deverá verificar o exagero de restrição e, só então, proceder ao desbloqueio do excedente.

A respeito do tema, é imperioso trazer a lume a magistral lição de F. Aires Barreto[14], que tece pontuais comentários sobre a penhora on-line:

"(...) só se pode entender como um formidável equívoco a sua presunção de que o mecanismo empregado nas demandas trabalhistas possa ser transposto para processos tributários, sem um mínimo de atenção para suas desastrosas consequências. São duas realidades incomparáveis. Em primeiro lugar, a penhora trabalhista só é admitida após a manifestação jurisdicional. Ou seja, só depois que um magistrado apreciou as razões das duas partes e prolatou uma decisão que, transitada em julgado, permite que o débito decorrente seja executado. Já a penhora fiscal é liminar, antes que o devedor exigido possa terçar qualquer argumento. Também, as questões trabalhistas, de um modo geral, reportam-se a valores bem mais suportáveis (...) Nas execuções fiscais, a fantasia da Fazenda não passa pelo processo de decantação. Cifras extravagantes (...) circulam com frequência, significando ensejar à penhora 'on-line' um potencial destruidor (...) O instituto da penhora 'on-line', transplantado para as demandas executivo-fiscais, não tem, hoje, condições de ser aplicado sem ganhar legitimidade através de normas regulamentares que o disciplinem e que impedirão que se transforme em instrumento de destruição do contribuinte acusado de débitos, tantas vezes carentes de juridicidade. Há garantias constitucionais que estão sendo atropeladas e que podem se transformar em letra morta se não existirem regras claras, ponderadas e objetivas, estabelecido um razoável sistema de contrapesos, a respeitar os direitos da cidadania, sem afastar as salvaguardas que, dentro do princípio da razoabilidade, devam privilegiar o Estado".

Por fim, frise-se que o art. 185-A do CTN aplica-se apenas às execuções fiscais de dívidas tributárias, já que o caput faz referência ao devedor tributário, ou seja, àquele que figura na execução fiscal como devedor de tributo ao Fisco. Assim, não é possível a decretação de indisponibilidade de bens prevista no mencionado dispositivo aos feitos executivos decorrentes de "dívida não tributária", ainda que componham a dívida ativa da Fazenda Pública. Com efeito, a classificação de origem da dívida ativa é questão relevante para determinar o regramento normativo aplicado à espécie, sendo indevida a aplicação de institutos previstos no CTN a temas de natureza não tributária. Esse é o entendimento do STJ (REsp 1.347.317/PR, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., j. em 06-11-2012).

6 PREFERÊNCIAS OU PRIVILÉGIOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Uma vez conhecidas as garantias de que dispõe o crédito tributário, devemos conhecer o seu status, quando se emparelha com outros créditos a que faz jus a entidade impositora. Pergunta-se: até que ponto deve o Fisco preferir receber o crédito tributário a receber outros montantes?

Respondendo à pergunta: **o privilégio do crédito tributário é significativo, porém não é absoluto.** Os créditos trabalhistas e aqueles decorrentes de acidente de trabalho devem ser satisfeitos com prioridade, em primeiro lugar, reservando-se valores à satisfação do pagamento de férias, décimo terceiro salário, aviso prévio etc. Após o direcionamento de recursos aos créditos trabalhistas e acidentários, ter-se-á a satisfação do crédito tributário.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IBFC (Taboão da Serra-SP), para o cargo de Agente de Desenvolvimento Industrial (Nível Superior Sênior Jurídico) da Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), em 2008: *"Em relação ao crédito tributário, é possível afirmar que o crédito tributário detém preferência em relação a qualquer outro, afastada qualquer exceção".*

O legislador ordinário, no CTN, houve por bem disciplinar as regras sobre os privilégios do crédito tributário, ofertando soluções práticas aos casos em que há uma cobrança múltipla de créditos tributários, v.g., nos **processos de falência**, recuperação judicial, entre outros. A regra geralmente impõe uma hierarquia e ordem de preferência a serem seguidas, com relação a classes legais a que pertençam os créditos, e a datas de vencimentos adstritas aos gravames. Passa-se para a segunda classe depois de esgotados os pagamentos àqueles que integram a primeira.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Advogado do CRF/SP, em 29-03-2009: *"O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. Na falência, por sua vez, o crédito tributário não prefere os créditos extraconcursais ou as importâncias passíveis de restituição, nos termos do Código Tributário Nacional, nem os créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado".*

O tema remete o leitor ao art. 186 do CTN, que foi expressivamente alterado com a LC n. 118/2005, com modificação textual no caput e inserção de um parágrafo único com três incisos.

Antes de detalhar as novidades, observemos o artigo, à luz da LC n. 118/2005, salientando-se que tais alterações têm provocado bastantes polêmicas na doutrina.

Observe o dispositivo:

Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo da constituição deste, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho. (...) (Grifos nossos)

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"O Crédito Tributário tem preferência sobre qualquer outro crédito, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, exceto os*

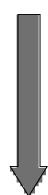
referentes a crédito decorrente da legislação trabalhista ou acidente de trabalho".

Como se nota, faz-se mister memorizar: segundo o caput do dispositivo, os **créditos tributários possuem preferência em relação aos demais, ressalvados, agora, os créditos trabalhistas e os créditos de acidente do trabalho**. Portanto, com a previsão da preferência ao crédito acidentário, o crédito tributário acabou perdendo mais uma posição na "corrida arrecadatória" da Fazenda Pública. Não esqueça que o dispositivo, antes da alteração promovida pela LC n. 118/2005, só fazia menção aos créditos trabalhistas.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 02-09-2007: *"Créditos decorrentes de acidente de trabalho, e não apenas créditos trabalhistas, preferem ao crédito tributário".*

Com efeito, o art. 186 do CTN visa resguardar a satisfação do crédito trabalhista, tendo em vista a natureza alimentar de referidas verbas, sendo irrelevante para a incidência do preceito a natureza jurídica da relação que originou a execução fiscal e se contra devedor solvente ou insolvente. Essa é a visão do STJ (AgRg no AREsp 215.749/SP, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., j. em 16-10-2012).

Para Ruy Barbosa Nogueira[15], "(...) o Estado, mesmo pondo em paralelo o seu interesse fiscal, dá preferência ao crédito resultante da relação de emprego. É influência da justiça social".

A situação muda ainda mais **na falência**. Nesta fase, conforme se depreende do parágrafo único do art. 186, o crédito tributário também ficará atrás:

1º dos créditos extraconcursais;
2º das importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar;
3º dos créditos trabalhistas e acidentários (art. 83, da Lei n. 11.101/2005);
4º dos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado (art. 83, da Lei n. 11.101/2005).

Observe o dispositivo:

Art. 186. (...)
Parágrafo único – Na falência:
I – o crédito tributário NÃO prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: *"Na falência, o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado".*

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e
III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Grifos nossos)

Para a exata compreensão do dispositivo, deve o leitor se apegar aos conceitos explicitados, na ordem por nós adiante sugerida:

– Importâncias passíveis de restituição (Lei de Falências, Lei n. 11.101/2005, art. 85);
– Créditos com garantia real (hipoteca, penhor), no limite do bem gravado;
– Crédito trabalhista;
– Crédito relativo à multa;
– Créditos extraconcursais (Lei de Falências, Lei n. 11.101/2005, art. 84).

Passemos aos delineamentos conceituais:

a) Importâncias passíveis de restituição (Lei de Falências, Lei n. 11.101/2005, art. 85): significam os bens e direitos pertencentes a terceiros, mas que foram arrecadados no processo de falência ou que se encontram em poder do devedor na data da decretação da falência.

Ad argumentandum, também se admite a restituição de coisa vendida a crédito e entregue ao devedor nos 15 dias anteriores ao requerimento de sua falência, se ainda não alienada (parágrafo único do art. 85), o que protege a boa-fé na concessão de crédito daquele que desconhece a situação iminente de falência do devedor.

Na linha da absoluta prioridade das importâncias passíveis de restituição, **o STJ, em 2004, ainda antes das mudanças ocorridas com o advento da LC n. 118/2005, editou a Súmula n. 307: "A restituição de adiantamento de contrato de câmbio, na falência, deve ser atendida antes de qualquer crédito"**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, em 2005: *"Consoante o* caput *do art. 186 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo da sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. Entretanto, por força de alteração legislativa havida recentemente no referido artigo, e de súmula editada pelo Superior Tribunal de Justiça, na falência, o crédito tributário não prefere à restituição de adiantamento de contrato de câmbio, que deve ser atendida antes de qualquer crédito."*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Fiscal de Rendas do Estado do Rio de Janeiro, em 1º/02-08-2009: *"ABS Agroindustrial S.A. é empresa exportadora de produtos relacionados com o plantio de cana de açúcar. Para viabilizar a próxima safra, em 01 de junho de 2009, contratou adiantamento de contrato de câmbio com o Banco XPTO S.A. no valor de R$ 800.000,00 (oitocentos mil reais). Em 15 de julho de 2009, foi decretada a falência da ABS Agroindustrial S.A. Considerando os fatos acima, o Banco XPTO tem direito à restituição em dinheiro da quantia entregue ao devedor, decorrente do adiantamento do contrato de câmbio".*

b) Créditos com garantia real (hipoteca, penhor), no limite do bem gravado: dizem respeito a uma preferência afeta ao crédito tributário que detêm os bens gravados por garantia real, até o valor do referido bem, de acordo com a disposição do parágrafo primeiro do art. 83 da Lei de Falências.

Hugo de Brito Machado[16] critica a nova sistemática adotada:

Os créditos extraconcursais, exatamente por serem extraconcursais, já não eram alcançados pela preferência do crédito tributário. Também as importâncias passíveis de restituição, nos termos da Lei Falimentar. A grande novidade consistiu em colocar os créditos com garantia real fora do alcance da preferência. A inovação tem sido defendida ao argumento de que vai reduzir os juros bancários, na medida em que reduz os riscos. Isto pode até ser correto, mas

ninguém duvida que a novidade pode ensejar práticas extremamente danosas aos interesses da Fazenda Pública. Uma empresa em dificuldades, com enorme passivo tributário, pode tomar empréstimo mediante hipoteca de todo o seu patrimônio. O Banco ficará protegido. Se a empresa superar a crise, tudo bem. Mas pode não superar. O Banco receberá seu crédito, e a Fazenda ficará no prejuízo.

c) Crédito trabalhista: baseia-se em seu caráter alimentício, dentro dos limites do razoável.

d) Crédito relativo à multa: seguindo a linha da jurisprudência, tal crédito não dispõe da preferência aplicada a tributos, equiparando-se às demais penas pecuniárias, logo abaixo dos créditos quirografários, e tendo preferência apenas sobre os créditos subordinados (os assim previstos em lei ou em contrato, e os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício, conforme o art. 83, VIII, da Lei de Falências). Se fosse de outra maneira, a sua satisfação encerraria um sacrifício, uma penalização aos demais credores, que não concorreram na prática das infrações tributárias que deram ensejo à multa. A propósito, esse é o entendimento firmado no STF a respeito do tema, ao não tolerar a participação das multas na lista dos créditos habilitados na falência, do contrário se permitiria que as penas atingissem terceiros não responsáveis pela conduta que motivou sua existência.

e) Créditos extraconcursais (Lei de Falências, Lei n. 11.101/2005, art. 84): são aqueles surgidos como decorrentes da administração da própria massa falida, ocorridos no curso do processo de falência. Estão fora do concurso por terem sido realizados pelo devedor no curso do processo falimentar ou de recuperação judicial. Observe o **art. 188, caput, do CTN**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Carreira, em 27-01-2008: *"Segundo o CTN, os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência são considerados extraconcursais".*
>
> **Observação:** Item semelhante foi considerado **CORRETO** em **(I)** prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/PA, em 27-01-2008, e **(II)** na prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor do Tribunal de Contas/SP, em janeiro de 2008.

Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.

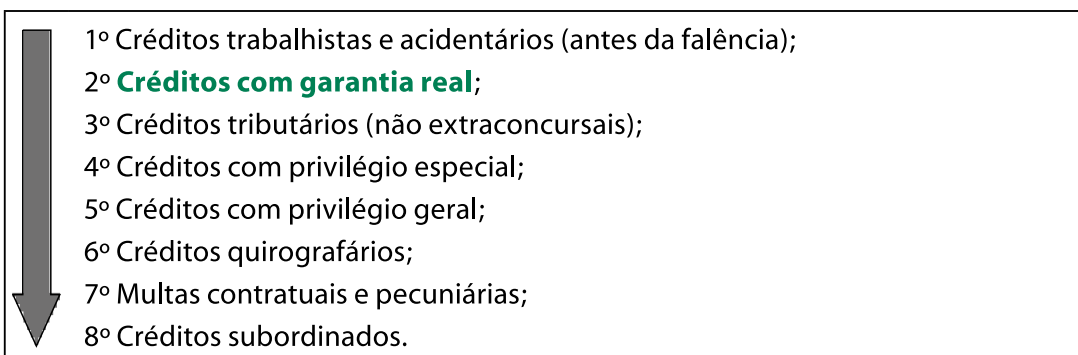
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Sergipe, em 08-06-2008: *"Consideram-se extraconcursais os créditos trabalhistas relativos a serviços prestados após a propositura da ação falimentar".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Trânsito (Área: Direito e Legislação) da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão do Distrito Federal, em 08-03-2009: *"O código tributário nacional reputa créditos tributários extraconcursais decorrentes de fatos geradores ocorridos antes do processo judicial falimentar".*

Exemplos: os créditos trabalhistas ou de acidentes do trabalho relativos a serviços prestados após aquela data, os créditos tributários oriundos de fatos geradores posteriores àquela data e assim por diante. Logo, existem créditos trabalhistas extraconcursais, créditos tributários extraconcursais etc.

Veja, ainda, o **art. 84 da Lei de Falências**, que define quais serão os créditos

extraconcursais, prestando-se bastante atenção ao inciso V, atinente aos "créditos tributários extraconcursais":

> Art. 84. Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta Lei, na ordem a seguir, os relativos a:
>
> I – remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares, e créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência;
>
> II – quantias fornecidas à massa pelos credores;
>
> III – despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto, bem como custas do processo de falência;
>
> IV – custas judiciais relativas às ações e execuções em que a massa falida tenha sido vencida;
>
> V – obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 desta Lei, ou após a decretação da falência, e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei. (Grifos nossos)

Por fim, o **art. 83 da Lei de Falências** apresenta a ordem de preferência dos créditos que devem vir imediatamente atrás dos extraconcursais mencionados. Não perca de vista que o caput do art. 84 da Lei n. 11.101/2005 indica a prevalência dos créditos extraconcursais, em relação aos créditos indicados no art. 83 da mencionada Lei, cuja ordem pode ser assim demonstrada:

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/SP, em 1409-2008: *"Em quaisquer hipóteses, o crédito tributário tem preferência em relação ao crédito com garantia real".*

Portanto, evidencia-se que os **créditos extraconcursais terão preferência absoluta na falência**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela OAB/SP, em 14-09-2008: *"Reputam-se extraconcursais os créditos tributários passíveis de concurso de preferências entre as pessoas jurídicas de direito público".*

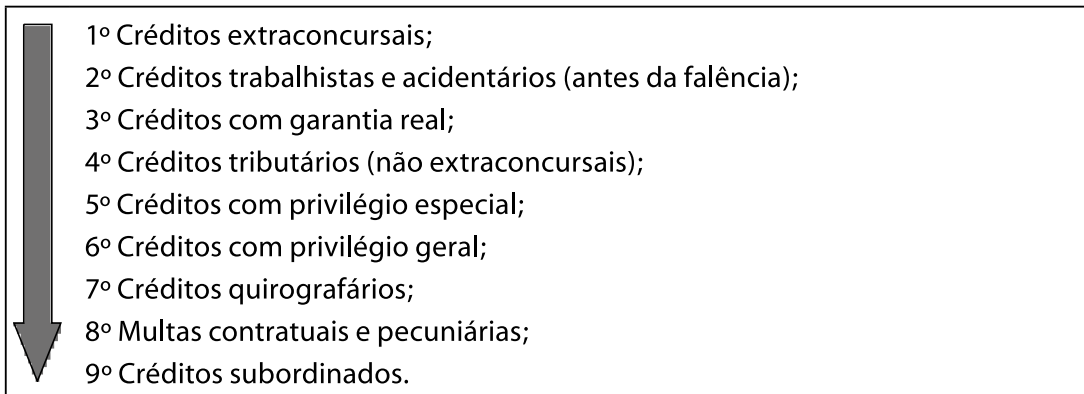
Nas palavras do festejado Hugo de Brito Machado[17], os créditos extraconcursais "não entram no concurso de preferências. Devem ser pagos sem qualquer consideração a quaisquer outros credores".

Tais créditos estão à frente até mesmo dos créditos trabalhistas e acidentários, bem como dos créditos com garantia real, sendo estes seguidos, logo atrás, **pelos créditos tributários**.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 02-09-2007: *"O crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais, para o cargo de Pro-motor de Justiça, em 04-04-2004: *"O crédito tributário tem preferência sobre qualquer outro, seja qual for a natureza ou o tempo de sua constituição, sem nenhuma ressalva".*

Note a demonstração:

1º Créditos extraconcursais;
2º Créditos trabalhistas e acidentários (antes da falência);
3º Créditos com garantia real;
4º Créditos tributários (não extraconcursais);
5º Créditos com privilégio especial;
6º Créditos com privilégio geral;
7º Créditos quirografários;
8º Multas contratuais e pecuniárias;
9º Créditos subordinados.

No tocante às preferências do crédito tributário, a LC n. 118/2005 provocou significativas mudanças. É possível afirmar que, no geral, permaneceu incólume a preferência relativa do crédito tributário – aquela exercida sobre quaisquer outros, ressalvados os trabalhistas e os acidentários.

Todavia, nas situações de **falência**, o crédito tributário perdeu espaço na preferência: temos, conforme se estudou há pouco, a precedência dos créditos extraconcursais, dos créditos trabalhistas e acidentários, das importâncias passíveis de restituição e dos créditos com garantia real.

Aliás, o crédito extraconcursal na falência goza de preferência absoluta, representando, em linha geral, todas as despesas e obrigações contraídas no curso da falência (art. 188, CTN). Repise-se que ele será pago prioritariamente ao crédito trabalhista, acidentário e a todos os outros constantes do art. 83.

Exemplos de créditos extraconcursais: créditos derivados da legislação trabalhista e acidentária relativos a serviços prestados após a decretação da falência; **as remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares**; quantias fornecidas à massa pelos credores; custas do processo de falência; créditos relativos a despesas com fornecedores de bens ou serviços em contratos de mútuo etc.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Procurador do Município de São Paulo, em julho de 2008: *"É correto afirmar que na falência, os tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência somente serão pagos após o pagamento de outros créditos extraconcursais elencados na Lei de Falência, dentre eles as remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares".*

Impende ressaltar que, de acordo com o art. 84, V, da Lei n. 11.101/2005, os créditos tributários também podem se revestir da condição de extraconcursais, desde que se refiram a tributos com **fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência**. Reveja o dispositivo:

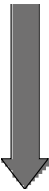
Art. 84. Serão considerados créditos extraconcursais e serão pagos com precedência sobre os mencionados no art. 83 desta Lei, na ordem a seguir, os relativos a:

(...)

V – obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial, nos termos do art. 67 desta Lei, ou após a decretação da falência, e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência, respeitada a ordem estabelecida no art. 83 desta Lei.

Neste caso, serão pagos prioritariamente em relação à ordem imposta pelo art. 83 da Lei de Falência.

Explicando: **qualquer crédito tributário afeto a tributo com fato gerador ocorrido no curso do processo de falência deixa de ser um crédito tributário "simples" para ser extraconcursal**. Nessa medida, segundo o caput do art. 84 da Lei n. 11.101/2005, terão precedência absoluta sobre os créditos mencionados no art. 83.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Carreira, em 27-01-2008: *"Segundo o CTN, os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência são considerados extraconcursais".*
>
> **Observação:** Item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007.

Nesse passo, se **"crédito tributário for exigível no curso da falência, passará a ser extraconcursal, sendo considerado encargo da massa falida e devendo ser pago antes dos créditos trabalhistas e das dívidas da massa"**.

> A assertiva (adaptada) foi considerada **CORRETA**, em prova realizada no 175º Concurso para Ingresso na Magistratura/SP, em 15-12-2003.

A mesma situação pode se dar sobre um crédito com garantia real: caso seja constituído após a decretação da falência, passa a ser um crédito extraconcursal, tendo preferência absoluta.

Observe os quadros explicativos:

Quadro 1:

1º Crédito tributário/trabalhista extraconcursal **(FG ocorrido no curso da falência);**
2º Créditos trabalhistas e acidentários **(não extraconcursal);**
3º a) Importâncias passíveis de restituição **(antes da falência);**
b) Créditos com garantia real **(antes da falência);**
4º Créditos tributários **(FG ocorrido antes da falência, ou seja, não extraconcursal).**

Quadro 2:

1º Crédito de garantia real extraconcursal **(crédito constituído no curso da falência);**
2º Créditos trabalhistas e créditos acidentários **(não extraconcursal);**
3º Importâncias passíveis de restituição **(antes da falência);**
4º Créditos tributários **(FG ocorrido antes da falência, ou seja, não extraconcursal).**

O tema tem sido iterativamente solicitado em provas de concursos públicos, como se pode notar nas assertivas abaixo:

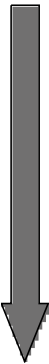
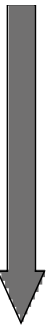
a) **"No processo falimentar, o crédito tributário não tem preferência sobre os créditos de garantia real, no limite do valor do bem gravado".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Federal, em 1º-07-2007.

b) **"Os créditos decorrentes de acidente do trabalho preferem aos créditos tributários cujos fatos geradores tenham ocorrido anteriormente à decretação da falência".**

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Pará, para o cargo de Procurador do Estado, em 20-11-2005.

Por fim, diga-se que o crédito tributário, no processo falimentar, tem preferência sobre os créditos com privilégio especial, privilégio geral, quirografários e subordinados. Observe os artigos na ordem sugerida:

> **Art. 83.** A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:
>
> I. os créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho;
>
> II. créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado;
>
> **III. créditos tributários**, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias;
>
> IV. créditos com privilégio especial, a saber:
>
> a) os previstos no art. 964 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002;
>
> b) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;
>
> c) aqueles a cujos titulares a lei confira o direito de retenção sobre a coisa dada em garantia;
>
> V. créditos com privilégio geral, a saber:
>
> a) os previstos no art. 965 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002;
>
> b) os previstos no parágrafo único do art. 67 desta Lei;
>
> c) os assim definidos em outras leis civis e comerciais, salvo disposição contrária desta Lei;
>
> VI. créditos quirografários, a saber:
>
> a) aqueles não previstos nos demais incisos deste artigo;
>
> b) os saldos dos créditos não cobertos pelo produto da alienação dos bens vinculados ao seu pagamento;
>
> c) os saldos dos créditos derivados da legislação do trabalho que excederem o estabelecido no inciso I do *caput* deste artigo;
>
> VII. as **multas** contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias;
>
> VIII. créditos subordinados, a saber:
>
> a) os assim previstos em lei ou em contrato;
>
> b) os créditos dos sócios e dos administradores sem vínculo empregatício. (Grifos nossos)

Resumindo, veja abaixo o quadro sinótico de preferência na falência:

Créditos Extraconcursais

1º Créditos trabalhistas e acidentários (não extraconcursais);
2º Importâncias passíveis de restituição e créditos com garantia real;
3º Créditos tributários (não extraconcursais);
4º Créditos com privilégio especial;
5º Créditos com privilégio geral;
6º Créditos quirografários;
7º Multas contratuais (penais ou tributárias);
8º Créditos subordinados.

Importante: caso os **débitos trabalhistas/tributários** tenham surgido **após** o início do processo de falência, revestir-se-ão da condição de créditos extraconcursais e terão preferência absoluta. Note que com isso os créditos tributários (não extraconcursais) "ganham uma posição" (de 4º para 3º lugar). Observe a ordem alterada:

1º Créditos trabalhistas/tributários extraconcursais*;
2º Importâncias passíveis de restituição e créditos com garantia real;
3º Créditos tributários (não extraconcursal)
4º Créditos com privilégio especial;
5º Créditos com privilégio geral;
6º Créditos quirografários;
7º Multas contratuais (penais ou tributárias);
8º Créditos subordinados.

* Créditos trabalhistas e acidentários, após a decretação da falência, e o crédito tributário, cujo fato gerador ocorreu após a decretação da falência (art. 84, V, da Lei n. 11.101/2005).

Questionar-se-ia: como ficou a **multa tributária** perante a Nova Lei de Falência? Da conjugação do art. 83, III e VII, da **Nova Lei de Falência, com o art. 186, parágrafo único, III, da LC n. 118/2005, deflui que as multas só têm preferência sobre os créditos subordinados** – aqueles estabelecidos por lei ou contrato, ou, ainda, os créditos de sócios ou administradores sem vínculo empregatício. A propósito da cobrança de multa tributária da massa falida, vale a pena a leitura da ementa abaixo, lapidada em recente julgamento do STJ, em 2013:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 02-09-2007: *"Decorre do CTN que a multa tributária não tem, na falência, a mesma preferência dos demais créditos tributários".*
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007: *"A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, incluindo-se no crédito habilitado em falência".*

EMENTA: (...) **2.** A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ é pacífica no sentido de que "a falência superveniente do devedor não tem o condão de paralisar o processo de execução fiscal, nem de desconstituir a penhora realizada anteriormente à quebra", sendo que "o produto da alienação judicial dos bens penhorados deve ser repassado ao juízo universal da falência para apuração das preferências", ou seja, "o produto arrecadado com a alienação de bem penhorado em Execução Fiscal, antes da decretação da quebra, deve ser entregue ao juízo universal da falência" (AgRg no REsp 914.712/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 24.11.2010). Por outro lado,

"com a vigência da Lei 11.101/2005, tornou-se possível a cobrança da multa moratória de natureza tributária da massa falida, tendo em vista que o art. 83, VII, da lei referida impõe que 'as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, inclusive as multas tributárias' sejam incluídas na classificação dos créditos na falência" (REsp 1.223.792/MS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 26.2.2013) **3.** Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 281.169/DF, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. em 25-06-2013) (Grifo nosso)

Frise-se que as disposições em estudo, afetas à preferência na falência, foram adotadas com o explícito objetivo de assegurar maior probabilidade de recuperação do capital dos credores privados, assim como de dar maior agilidade ao processo falimentar. Vale repisar que a situação foge à regra, porquanto, fora da falência, o crédito tributário continua preferencial em relação aos outros, v.g., crédito com garantia real.

É notório que o crédito tributário perdeu prerrogativas. Igualmente visível é o fato de que algumas entidades foram beneficiadas com a nova legislação. Referimo-nos aos créditos com garantia real que, em face da preferência surgida em relação ao crédito tributário, vieram privilegiar as instituições bancárias, uma vez que esses créditos são, em regra, devidos a tais entidades financeiras. Não se trata de "implicância" com os bancos ou instituições financeiras, porém é de indagar se em nosso país tais entidades necessitam contar com alterações legislativas tradutoras de benevolência para manterem suas lucrativas atividades.

O art. 187 do CTN recebeu pequena alteração com a LC n. 118/2005, com modificação textual no caput. Antes de detalhá-lo, observemos o artigo, à luz da LC n. 118/2005:

Art. 187. **A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores** ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Sertãozinho, em 29-06-2008: *"A cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concurso de credores".*

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: *"Os créditos tributários da União têm preferência sobre os créditos tributários dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios Federais e dos Municípios".*

I – União;
II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pro rata;
III – Municípios, conjuntamente e pro rata.

O dispositivo em epígrafe, também expresso no art. 29 da Lei n. 6.830/80, indica que a cobrança judicial do crédito se dá sem que ocorra concorrência entre credores ou habilitação na falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento. Daí se dizer que a Fazenda **não concorre com nenhum dos outros credores (civis, comerciais, financeiros), nem está obrigada a postular seu crédito em processos judiciais de falência e recuperação judicial**, por exemplo, de modo a ter que participar de rateio ou ter que "aguardar na fila". Seu crédito será preferencialmente pago[18].

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça, em 04-042004: *"O crédito tributário não se sujeita a concurso de credores, todavia faz-se necessária a habilitação em falência, concordata, inventário ou arrolamento".*

Nota-se, dessarte, que **"o Código Tributário Nacional dispensa o crédito tributário de sujeição a concurso de credores ou a habilitação em falência, mas admite a concorrência de créditos hierarquizando as pessoas de direito público"**.

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo TRF/4ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto (XIII Concurso).

O referido artigo, a par do anterior, estabelece uma relação gradualística de preferência, segundo a qual o crédito tributário possui prevalência sobre qualquer outro, salvo os trabalhistas e os acidentários.

É possível, desse modo, afirmar que há uma supremacia do executivo fiscal, impossibilitando ao credor civil que prossiga com sua pretensão executória contra o devedor insolvente com a Fazenda Pública.

Ao estabelecer que a cobrança judicial do crédito tributário não é sujeita a concursos de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, inventário ou arrolamento, quer-se afirmar que **o Fisco não tem a necessidade de habilitação de seus créditos nos concursos referidos**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador Municipal – Natal/RN, em 17-08-2008: *"A pessoa jurídica* Delta, *em processo de falência, possui débito para com a Fazenda Pública, oriundo de crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. Nessa situação, para o exercício de preferência, a Fazenda Pública deverá requerer a habilitação do crédito tributário no processo falimentar".*

Ad argumentandum, quanto à expressão "recuperação judicial", acrescida com a LC n. 118/2005, o novo regime falimentar extinguiu a figura da "concordata" e introduziu, tecnicamente, dois novos institutos: a recuperação extrajudicial e a recuperação judicial. A recuperação extrajudicial seria o período (devidamente reconhecido), em que o devedor tentaria liquidar suas obrigações com seus credores sem, contudo, sofrer uma literal constrição do Poder Judiciário. Havendo insucesso nessa empreitada, seria realizada a recuperação judicial, em que o devedor deveria relatar e arrolar todos os débitos existentes e, mediante proposta de quitação, levaria à discussão em assembleia previamente marcada.

Diga-se, todavia, que se tolerará um tipo de concurso de credores quando houver mais de uma Fazenda entre os entes credores, devendo ser respeitada uma ordem de preferência, conforme o art. 187, parágrafo único, do CTN, a seguir expendido:

> Art. 187. (...)
>
> Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I – União;
II – Estados, Distrito Federal e Territórios, conjuntamente e pro rata;
III – Municípios, conjuntamente e pro rata.

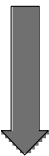
Para Ricardo Lobo Torres[19], "o concurso de preferência somente pode existir entre as pessoas de direito público. E, nesse caso, os créditos tributários da União têm preferência sobre os do Estado ou do Município; os dos Estados e do Distrito Federal são pagos conjuntamente e pro rata, no que sobejar o crédito da Fazenda Nacional; e em último lugar vêm os créditos tributários dos Municípios, que são pagos também conjuntamente e pro rata (art. 187 do CTN)".

Há que se mencionar que tal dispositivo não se apresenta em consonância com o Princípio Federativo, constante no art. 60, § 4º, IV, da CF, haja vista não se admitir violação ao "federalismo de equilíbrio" vigente em nosso Estado entre as pessoas jurídicas de Direito Público interno (art. 14, I, II e III, Código Civil, Lei n. 10.406/2002).

Ademais, é cristalina a violação ao Princípio da Isonomia, por estabelecer uma preferência da União em detrimento das outras pessoas políticas, bem como dos Estados em detrimento dos Municípios[20]. É evidente que não se pode tolerar quebra da isonomia federativa, tendo em vista tratar-se os entes tributantes de entes parificados, e não hierarquizados.

Entretanto, o STF já foi instado a se pronunciar sobre a constitucionalidade do art. 187, parágrafo único, do CTN, reconhecendo sua constitucionalidade. O entendimento firmado pela Suprema Corte reside no fato de que, ao privilegiar a União, deu-se uma preferência em favor de todos os brasileiros, indistintamente, em vez de se beneficiar apenas os nacionais de certos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. No caso[21], editou-se a **Súmula n. 563**, cuja transcrição segue, ad litteram: "O concurso de preferência a que se refere o parágrafo único do art. 187 do Código Tributário Nacional é compatível com o disposto no art. 9º, I, da Constituição Federal" (tal artigo se referia, no regime constitucional anterior, à regra similar ao comando previsto, atualmente, no art. 19, III, in fine, da CF, que proíbe diferenças entre as pessoas políticas).

Nessa toada, é mister assinalar que o art. 29 da Lei n. 6.830/80 repetiu os dizeres insertos no artigo em tela, "turbinando-o" com a inclusão da expressão autarquias nos três incisos, como se nota a seguir:

Art. 29. A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento.
Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:
I – União e suas autarquias;
II – Estados, Distrito Federal e Território e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;
III – Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata (Grifos nossos).

Por sua vez, o art. 51 da Lei n. 8.212/91 determina a equiparação dos créditos do INSS aos créditos da União, de modo que, havendo concurso de ambos, deverá haver rateio entre esses créditos.

Dessa forma, podemos inferir a inteligência do comando acima, com os acréscimos normativos mencionados, cuja dicção passaria a ser:

Art. 29. (...)

Parágrafo único. O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I – Créditos da União e do INSS, conjuntamente e pro rata e suas autarquias;

II – Créditos dos Estados, Distrito Federal e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;

III – Créditos dos Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata" (Grifos nossos).

Portanto, memorize:

Ordem de Concurso de Preferência

1º lugar: União, INSS e Autarquias Federais;

2º lugar: Estados, Distrito Federal e Autarquias Estaduais;

3º lugar: Municípios e Autarquias Municipais.

A propósito, em 2012, editou-se a **Súmula 497 do STJ**, segundo a qual "os créditos das autarquias federais preferem aos créditos da Fazenda estadual, desde que coexistam penhoras sobre o mesmo bem".

Com espeque neste estudo, podemos concluir que os créditos tributários têm preferência sobre quaisquer outros, ressalvados os decorrentes da legislação trabalhista e tributária, que surgiram **antes** dos processos de falência, arrolamento, inventário ou liquidação judicial ou voluntária, conforme representamos na tabela a seguir:

Exemplificando: a empresa ABC dispõe de R$ 23 mil. Concluído o processo de falência, certa massa falida apresenta a situação a seguir:

Dívida trabalhista decorrente de acidente de trabalho antes de decretada falência (não extraconcursal)	2.000
Dívida trabalhista surgida **após a falência** (extraconcursal)	1.000
Dívida de INSS	1.000
Dívida à União	8.000
Dívida à Autarquia Federal	1.000
Dívida à Autarquia Estadual	1.000
Dívida à Autarquia Municipal	200
Dívida ao Estado	9.000
Dívida ao Município	800
TOTAL	**24 mil**

Comentário:

	Montante da dívida	Ordem de preferência	Valor a quitar
Dívida trabalhista decorrente de acidente de trabalho antes de decretada falência (não extraconcursal)	2.000	2º	2.000
Dívida trabalhista surgida após a falência (extraconcursal)	1.000	1º	1.000
Dívida de INSS	1.000	4º	1.000
Dívida à União	8.000	3º	8.000
Dívida à Autarquia Federal	1.000	5º	1.000

Dívida à Autarquia Estadual	1.000	7º	1.000
Dívida à Autarquia Municipal	200	9º	200
Dívida ao Estado	9.000	6º	9.000
Dívida ao Município	800	8º	800
TOTAL			**24 mil**

Portanto, vamos ordenar:

	Montante da dívida	Ordem de preferência	Valor a quitar
Dívida trabalhista surgida após a falência (extraconcursal)	1.000	1º	1.000
Dívida trabalhista decorrente de acidente de trabalho antes de decretada falência (não extraconcursal)	2.000	2º	2.000
Dívida à União	8.000	3º	8.000
Dívida de INSS	1.000	4º	1.000
Dívida à Autarquia Federal	1.000	5º	1.000
Dívida ao Estado	9.000	6º	9.000
Dívida à Autarquia Estadual	1.000	7º	1.000
Dívida ao Município	800	8º	SEM
Dívida à Autarquia Municipal	200	9º	SEM
TOTAL			**23 mil**

Nesse passo, urge explorarmos o art. 188 do CTN, que foi alterado pela LC n. 118/2005, com modificação textual no caput. Antes de detalhá-lo, observemo-lo:

> Art. 188. São extraconcursais os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no curso do processo de falência.
> § 1º. Contestado o crédito tributário, o juiz remeterá as partes ao processo competente, mandando reservar bens suficientes à extinção total do crédito e seus acrescidos, se a massa não puder efetuar a garantia da instância por outra forma, ouvido, quanto à natureza e valor dos bens reservados, o representante da Fazenda Pública interessada.
> § 2º. O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.

Na seara do Direito Privado, é comum encontrar-se relação jurídica entre devedor insolvente, de um lado, e vários credores de outro. Como solução, é praxe habilitarem-se todos num processo judicial coletivo de cobrança, v.g., em falência, recuperação judicial, liquidação judicial etc.

Com efeito, quando se têm inúmeras execuções em andamento, correndo autonomamente em juízos diversos do falimentar, urge dispor-se de uma sistemática que iniba os efeitos negativos dessa fluidez, com o fito de evitar o prejuízo aos credores do tributo.

Apresentamos, adiante, um resumo do mecanismo:

I – Se a penhora é feita em execução fiscal, e a decretação da falência é superveniente: continua o bem diretamente vinculado à administração do juízo das execuções até liquidação final, não ficando sujeito à arrecadação do juízo falimentar; prossegue a execução até a transformação do bem penhorado em pecúnia e a remessa

desta à massa falida, observando-se a preferência do crédito tributário. Observe a jurisprudência no STJ:

> **EMENTA:** A Corte Especial, por maioria, decidiu que a decretação da falência não paralisa o processo de execução fiscal nem desconstitui a penhora. A execução continuará a se desenvolver até a alienação dos bens penhorados. Os créditos fiscais não estão sujeitos à habilitação no juízo falimentar, mas não se livram de classificação para disputa de preferência com créditos trabalhistas (art. 126 do DL n. 7.661/45). Na execução fiscal contra o falido, o dinheiro resultante da alienação de bens penhorados deve ser entregue ao juízo de falência para que se incorpore ao monte e seja distribuído, observadas as preferências e as forças da massa. (REsp 188.148-RS, Corte Especial, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 19-12-2001) (Grifos nossos)

II – Se a decretação da falência é feita, e a penhora em execução fiscal é superveniente: faz-se a penhora do bem no "rosto" dos autos da falência citando-se o síndico, e não a fazendo diretamente sobre determinado bem da massa. O curso do executivo fiscal continua normalmente até julgamento final. Observe a jurisprudência no STJ:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. MASSA FALIDA. PREFERÊNCIA DO CRÉDITO TRABALHISTA. 1. O art. 186 do CTN, ao prescrever que o crédito tributário prefere a qualquer outro, ressalva, expressamente, o crédito trabalhista. 2. A preferência do crédito trabalhista há de subsistir quer a execução fiscal tenha sido proposta antes ou depois da decretação da falência. 3. Aparelhada a execução fiscal com penhora, uma vez decretada a falência da executada, sem embargo do prosseguimento da execução singular, o produto da alienação deve ser remetido ao juízo falimentar, para que ali seja entregue aos credores, observada a ordem de preferência legal. 4. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 399.724/RS, 2ª T., rel. Min. Eliana Calmon; rel. p/ ac. Min. João Otávio de Noronha, j. 04-11-2003) (Grifo nosso)

Em diversas palavras, diz-se que neste caso o importe arrecadado com a alienação do bem penhorado há de ser remetido ao juízo falimentar para que lá venha a ser distribuído de acordo com a ordem legal de preferência.

A propósito, segundo o art. 192 da Lei n. 11.101/2005 c/c o art. 188, § 2º, do CTN, as mesmas regras são aplicáveis aos processos de **concordata** que estavam em andamento na data de entrada em vigor da nova Lei de Falências. Observe:

> Art. 192. Esta Lei não se aplica aos processos de falência ou de concordata ajuizados anteriormente ao início de sua vigência, que serão concluídos nos termos do Decreto-Lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945.
> Art. 188. (...)
> § 2º. O disposto neste artigo aplica-se aos processos de concordata.

Em tom resumidor, esclarece a Súmula n. 44 do extinto TFR: "ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal (após a falência), a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo de quebra, citando-se o síndico".

Passemos, agora, à análise dos arts. 189 e 190 do CTN:

> Art. 189. São pagos preferencialmente a quaisquer créditos habilitados em inventário ou arrolamento, ou a outros encargos do monte, os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo do de cujus ou de seu espólio, exigíveis no decurso do processo de inventário ou arrolamento.
>
> Parágrafo único. Contestado o crédito tributário, proceder-se-á na forma do disposto no § 1º do artigo anterior.

Mais uma vez, trazendo à colação as palavras de Hugo de Brito Machado[22], "o Juiz

do inventário ou arrolamento oficia às repartições fiscais indagando a respeito dos créditos tributários, para assegurar a preferência destes”.

> Art. 190. São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

O **dispositivo é autoexplicativo**: são pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor do Tesouro Municipal – Fortaleza/CE, em 2003: *“São pagos preferencialmente a quaisquer outros os créditos tributários vencidos ou vincendos, a cargo de pessoas jurídicas de direito privado em liquidação judicial ou voluntária, exigíveis no decurso da liquidação”.*

Ainda no brilhante magistério de Hugo de Brito Machado[23], “também nas liquidações judiciais ou voluntárias das pessoas jurídicas de direito privado os créditos tributários gozam de preferência absoluta. Essa regra (...) faz com que os diretores e gerentes de pessoas jurídicas de direito privado somente se eximam de responsabilidade pessoal se provarem a liquidação regular da respectiva pessoa jurídica”.

Pelo menos em tese, a disposição não tende a trazer prejuízos para qualquer pessoa, porquanto, na liquidação, há presunção de total solvência do devedor.

7 DA QUITAÇÃO DE TRIBUTOS

O art. 191 do CTN foi alterado pela LC n. 118/2005, com modificação textual no caput, além da inserção do art. 191-A. Antes de detalhar as novidades, observemo-lo, à luz da LC n. 118/2005:

> Art. 191. A extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos.

Diante da legislação anterior, bastava a apresentação da certidão negativa dos tributos relativos à sua atividade mercantil para que o falido obtivesse a declaração de extinção de suas obrigações; agora, com o novo texto, o falido deverá apresentar as certidões de quitação de **todos** os tributos, e não apenas daqueles afetos à atividade mercantil.

> Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei.

O art. 187 do CTN, modificado pela LC n. 118/2005, anuncia que a cobrança judicial do crédito tributário não está sujeita à recuperação judicial. Dessa forma, não será possível a concessão da respectiva recuperação sem que os referidos créditos sejam pagos. Portanto, a prova de quitação é condição essencial à extinção das obrigações.

> Art. 192 do CTN. Nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas.

De maneira semelhante, o art. 192 do CTN assinala que **nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação pode ser proferida na ausência de prova de quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas**

rendas.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 23-02-2003: *"Dispõe expressamente o CTN, a respeito de garantias e privilégio do crédito tributário, que nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas".*

Art. 193 do CTN. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre. (Grifos nossos)

Não é demasiado asseverar que os contratos administrativos e as propostas de concorrência, dos quais façam parte o Poder Público e o particular, só ganharão eficácia se este último provar àquele a quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública.

É importante salientar, outrossim, que o dispositivo permite a liberação de todas essas exigências por lei, o que o torna bastante liberal.

O texto legal limita a exigência à comprovação dos tributos devidos à Fazenda Pública interessada, ou seja, o titular do procedimento de licitação ou responsável pela celebração do contrato. Não está, portanto, a exigir a quitação de tributos da Fazenda dos outros entes federados. Além disso, limita também a exigência à quitação de tributos relativos à atividade do contrato ou concorrência. Dessa forma, considerando-se que determinada concorrência pública realizada por um Município seja relativa a uma prestação de serviço sujeita ao ISS, podemos afirmar que o contratante ou proponente pode estar em débito com outras Fazendas Públicas; no entanto, deve estar quite com a Fazenda Pública interessada.

Urge mencionar que o entendimento acima, extraível da interpretação literal do dispositivo, não desfruta de endosso generalizado. É que coexistem ao lado da disposição do CTN outras normas mais rigorosas, nas quais se infere a necessidade de quitação de todos os tributos devidos:

a) Decreto-Lei n. 1.715, de 22 de novembro de 1979 (art. 1º, II);

b) Lei n. 8.666/93 (Lei das Licitações, arts. 27 e 29);

c) Art. 195, § 3º, CF.

Pensamos que o interessado, cumprindo a exigência mais severa – que não se mostra ilegítima, em princípio – terá atendido à exigência do CTN.

1 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, 16. ed., p. 518.

2 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 298.

3 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 299.

4 ALBUQUERQUE, Marcos Cavalcanti de. Lei de execução fiscal. São Paulo: Madras, 2003, p. 59.

5 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 469.

6 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 455.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 238.

8 BOTTESINI, Maury Ângelo et al. Lei de execução fiscal. 3. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 127.

9 ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. Execução fiscal, doutrina e jurisprudência. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003, p. 211.

10 PAULSEN, Leandro. Direito tributário, p. 1.146.

11 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 472.

12 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 427.

13 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., pp. 473/474.

14 Barreto, Fernandino Aires; Gonçalves, Gilberto Rodrigues. A penhora "on-line" na execução fiscal e a LC 118. Revista Dialética de Direito Tributário 116\9, maio 2005.

15 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário, 14. ed., p. 300.

16 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 240-241.

17 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 243.

18 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 429.

19 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 319.

20 V. AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 476.

21 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 319.

22 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 244.

23 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 244.

30

IMPOSTOS MUNICIPAIS

1 ESTUDO DO IPTU

IMPOSTO	IPTU
Nomen juris	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
Artigos	Art. 32 e seguintes, do CTN e art. 156, I, da CF

1.1 Competência e sujeito ativo

O art. 156, I, da CF estabelece ser de competência dos Municípios a instituição do IPTU. Observe-o:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
> I – propriedade predial e territorial urbana. (Grifo nosso)

Assim, caberá aos Municípios, mediante a edição de lei ordinária municipal, a instituição do IPTU. Em outras palavras, ao Município em que estiver localizado o bem imóvel caberá a instituição do IPTU.

É fato que o poder de isentar, sendo correlato ao poder de instituir o tributo, implica que o IPTU só poderá ser isento por uma lei ordinária editada pelo município competente. É a regra das isenções autonômicas, cuja face negativa está vedada no inciso I do art. 151 da CF (postulado da vedação das isenções heterônomas), já estudado nesta obra.

Tal fenômeno (instituição versus isenção) ganha novos contornos quando se toca na chamada competência tributária cumulativa, própria do Distrito Federal e dos territórios. No primeiro caso, competindo ao Distrito Federal os impostos estaduais e os municipais, teremos o IPTU instituído – e isento, se for o caso – pelo próprio Distrito Federal.

No entanto, no caso de o IPTU ser instituído por um hipotético **território** não dividido em Municípios, a competência para a instituição do gravame será da União, conforme determina o art. 147, parte inicial, da CF, com a edição de uma oportuna lei ordinária federal.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/SE, em 21-10-2007: *"O IPTU é um imposto de competência municipal e somente pode ser criado por lei municipal ou, na hipótese de existência de território federal, pelo governo do*

próprio território".

Daí se constatar que o IPTU é, em regra, imposto municipal "instituído-isento" pelo município, podendo vir a sê-lo pelo Distrito Federal e, quiçá, pela União (em territórios não divididos em municípios). Frise-se que, em todos esses casos, a isenção será autonômica, e não heterônoma.

No plano arrecadatório, o IPTU representa um importante imposto para as municipalidades, embora seja notória a desigualdade na distribuição da competência tributária entre as entidades políticas – ao Município pertence um terço dos impostos que podem ser instituídos pela União.

Para Kiyoshi Harada[1], "já se tornou uma tradição em nosso país a timidez com que o legislador constituinte trata o Município em matéria de repartição do poder de tributar. Desde a Carta Política de 1934, quando, pela primeira vez, o Município foi contemplado na discriminação das rendas tributárias, tem sido atribuído a essa entidade política apenas um imposto de expressão financeira: o imposto predial e territorial urbano. Isso, de certa forma, tem afetado o exercício pleno da autonomia político-administrativa do Município".

A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, caput, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é administrativa e delegável. Conforme já se estudou, o exercício da competência tributária, conquanto irrenunciável e intransferível, pode ser considerado facultativo. Não obstante, o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n. 101/99) dispõe que, no plano de gestão fiscal da pessoa política, deve haver a instituição de "todos" os tributos que competem à entidade, sob pena de sanções (art. 11, parágrafo único). A nosso ver, o dispositivo merece interpretação cautelosa, pois o legislador quis, salvo melhor juízo, estimular a instituição do tributo economicamente viável, cuja competência estaria inadequadamente estanque. Portanto, entendemos que é defensável a facultatividade do exercício da competência tributária, o que seria pertinente até mesmo ao IPTU, uma vez que o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal não traduz, incontestavelmente, mecanismo efetivo de obrigatoriedade.

Por fim, destaque-se que a propriedade do imóvel, situando-se na zona urbana ou, diferentemente, na zona rural, ensejará tributação diversa, alterando a competência tributária e a sujeição ativa: ou incidirá o IPTU, ou incidirá o ITR. Esse possível conflito de competência será adiante estudado, no momento em que propusermos aclarar o conceito de "zona urbana", a partir da dicção do art. 32, § 1º, do CTN.

1.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva do IPTU abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel, seja pleno ou limitado. Os arts. 34 e 32 do CTN iluminam o raciocínio:

> **Art. 34.** Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (Grifo nosso)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto INDEC, para o cargo de

Procurador Municipal da Prefeitura de Sumaré/SP, em 2009: "*Segundo as regras do CTN, pode ser considerado contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil e o possuidor a qualquer título*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-062008: "*Apenas os proprietários de imóveis urbanos podem ser contribuintes do IPTU*".

Observação: item semelhante foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUNADEPI (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. (Grifo nosso)

Nesse passo, são "sujeitos passivos do IPTU" o **proprietário** (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o **titular do domínio útil** (enfiteuta e usufrutuário) e o **possuidor** (posse ad usucapionem, por exemplo, como aquela com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião). Passemos ao detalhamento:

a) Quanto à propriedade: de início, insta assegurar que a propriedade não se confunde com a locação. O locatário, embora possuidor, não se enquadra nem como contribuinte, nem como responsável tributário do IPTU, distanciando-se do art. 34 do CTN. Assim, mostra-se como pessoa estranha à relação jurídico-tributária adstrita ao referido imposto, haja vista não possuir o chamado animus domini[2]. O **locatário** é um mero detentor de coisa alheia, daí não ser parte legítima, no plano processual, para impugnar um lançamento do IPTU, faltando-lhe legitimidade ativa[3]. Aliás, na mesma linha de raciocínio, o proprietário do imóvel – e não o locatário! – será o legitimado ativo para postular a repetição de indébito do IPTU. Com efeito, a definição legal do sujeito passivo (art. 34, CTN) prevalece sobre qualquer estipulação contratual que determine que terceiro arcará com o pagamento de IPTU, pois a referida avença não é oponível à Fazenda (art. 123, CTN). Esse é o entendimento do STJ (AgRg no AgRg no AREsp 143.631/RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 04-10-2012).

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Assessor Jurídico da Prefeitura Mu-nicipal de Natal/RN, em 17-08-2008: "*Considera-se contribuinte do imposto o possuidor a qualquer título, como o locatário*".

Idêntico raciocínio deve ser estendido ao comodatário. Observe a ementa jurisprudencial:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. POSSUIDOR. ART. 34 DO CTN. 1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real que exerce a posse com animus definitivo – art. 34 do CTN. 2. O comodatário é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa. 3. Não sendo contribuinte o possuidor e (...) 4. Recurso especial improvido. (REsp 325.489/SP, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 19-11-2002).

Aliás, quando se tem cláusula contratual, na qual se desloca o ônus tributário para o inquilino – uma obrigação civil muito corriqueira na prática locatícia –, isso não faz força jurídica perante o Fisco, uma vez que as convenções particulares não lhe podem ser

opostas no intuito de se alterar a sujeição passiva tributária (art. 123 do CTN)[4].

Em tempo, é prudente relembrarmos o teor da **Súmula n. 724 do STF**, no âmbito das imunidades tributárias previstas para as entidades que constam da alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades".

Como detalhe curioso, o STJ[5] deixou evidente que "confundindo-se, no Município, as posições de proprietário do imóvel e de sujeito ativo para a cobrança do IPTU, resulta indevido o tributo. Com efeito, não se pode cobrar o imposto de si mesmo, vale dizer, não incide IPTU sobre o prédio de propriedade da prefeitura.

b) Quanto ao domínio útil: acerca desse tema, é vital analisarmos, ainda que de modo sucinto, **dois institutos** – a enfiteuse e o usufruto.

Na visão do STJ, é constitucional a tributação do enfiteuta pelo IPTU:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO – IPTU – CONTRIBUINTE: ART. 34 DO CTN – IMÓVEL ENFITÊUTICO. 1. Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU. 2. A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio indireto, não se transmite ao enfiteuta. 3. Bem enfitêutico dado pela UNIÃO em aforamento. 4. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 267.099/BA, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 16-04-2002)

Nesse rumo, é possível também assegurar que a jurisprudência do STJ consagrou o usufrutuário como contribuinte do IPTU:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU. USUFRUTUÁRIO. LEGITIMIDADE. I – Consoante jurisprudência desta Corte, o usufrutuário tem legitimidade para questionar a cobrança de IPTU. II – "Segundo lição do saudoso mestre Pontes de Miranda, "o direito de usufruto compreende o usar e fruir, ainda que não exerça, e a pretensão a que outrem, inclusive o dono, se o há, do bem, ou do patrimônio, se abstenha de intromissão tal que fira o uso e a fruição exclusivos. É direito, erga omnes, de exclusividade do usar e do fruir'. O renomado jurista perlustra, ainda, acerca do dever do usufrutuário de suportar certos encargos, que "os encargos públicos ordinários são os impostos e taxas, que supõem uso e fruto da propriedade, como o imposto territorial e o predial". Na mesma linha de raciocínio, este Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a matéria, assentou que, "em tese, o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e não o possuidor, a qualquer título (...) Ocorre que, em certas circunstâncias, a posse tem configuração jurídica de título próprio, de investidura do seu titular como se proprietário fosse. É o caso do usufrutuário que, como todos sabemos, tem a obrigação de proteger a coisa como se detivesse o domínio" (REsp 203.098/SP, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJ 8.3.2000)." (REsp n. 691.714/SC, rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 27-06-2005)

Embora saibamos que o usufruto não se confunde com o direito de superfície, convém apresentarmos aqui, além disso, a possível tributação do IPTU sobre o superficiário.

O art. 21, § 3º, do Estatuto das Cidades (Lei n. 10.257/2001), dispõe ser o superficiário contribuinte do IPTU:

> Art. 21, § 3º. O superficiário responderá integralmente pelos encargos e tributos que incidirem sobre a propriedade superficiária, arcando, ainda, proporcionalmente à sua parcela de ocupação efetiva, com os encargos e tributos sobre a área objeto da concessão do direito de superfície, salvo disposição em contrário do contrato respectivo.

De igual modo, o Código Civil tratou do tema, prevendo em seu art. 1.371: "O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel".

Sabe-se que o direito de superfície é um direito real sobre imóvel alheio. O proprietário do bem imóvel pode, por escritura, outorgar a alguém, chamado superficiário, de modo gratuito ou oneroso, o direito de utilizar o solo (subsolo ou espaço aéreo), de modo temporário ou perpétuo[6]. Extinto o direito, ocorre a reversão, quando o proprietário readquirirá a plenitude da propriedade. Assim, trata-se de negócio jurídico em que há transmissibilidade de direitos, fazendo com que o superficiário arque com os tributos incidentes sobre a propriedade imobiliária.

c) Quanto à posse: a temática da posse no fato gerador do IPTU é vocacionada a polêmicas. Curiosamente, o trecho final do art. 32 do CTN faz livre menção a "posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física", a par do art. 34, em cujo texto aparece a referência a "possuidor a qualquer título", motivo pelo qual "alguns autores acoimam de inconstitucional a parte final do art. 32 do CTN que inclui na definição do fato gerador"[7]. Pergunta-se: até que ponto a posse pode ser fato gerador do IPTU?

A nosso sentir, em primeiro lugar, tal referência não nos parece convencer de que remanesce inconstitucionalidade no dispositivo, porquanto sua exegese força-nos condicionar o fato gerador do IPTU – quer na perspectiva da propriedade, quer na da posse, que ora nos interessa –, a um conteúdo econômico[8], demonstrativo de um signo presuntivo de riqueza econômica e que "envolve a faculdade de usar, de gozar e de dispor, sendo a propriedade a revelação de riqueza capaz de ensejar a sujeição do seu titular a esse imposto de competência municipal.(...)"[9].

Desse modo, no âmbito da posse, o sujeito passivo do IPTU será aquele que puder, de alguma forma, vir a se mostrar com o animus dominis de um proprietário, tendo como sua a coisa possuída e exteriorizando a vontade de agir como habitualmente o faz o dono, sendo insuficiente a posse de per si.

A posse que enseja tributação do IPTU é aquela que, em situações excepcionais (ausência ou desconhecimento do proprietário, por exemplo, na posse ad usucapionem), detém configuração jurídica de título próprio, investindo o possuidor da indumentária de proprietário, ainda que a vontade seja ilegítima (v.g., o **posseiro**). Observe a jurisprudência do STJ:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 12-02-2006: "*O posseiro não pode ser considerado contribuinte*".

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. IPTU. INEXIGÊNCIA.

(...) 3. O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, titular do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 32 do CTN). 4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o "animus dominis", que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio. 5. A concessão de uso é um contrato bilateral típico que não caracteriza expressão de "animus dominis". 6. A posse exercida pelo cessionário, no contrato de concessão de uso, é expressiva, apenas, no negócio jurídico pessoal celebrado. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor. 7. Recurso improvido. (REsp 681.406/RJ, rel. Min. José Delgado, 1ª T., j. 07-12-2004) (Grifo nosso)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. LOCATÁRIO. ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ARTS. 34, 121 E 123 DO CTN. PRECEDENTES. (...) 3. "Contri-buinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título" (art. 34 do CTN). O "possuidor a qualquer título" refere-se, tão

somente, para situações em que ocorre posse 'ad usucapionem', não inserida nesta seara a posse indireta exercida pelo locatário. (...) (REsp 818.618/RJ, rel. Min. José Delgado, 1ª T., j. 06-04-2006)

Em tempo, vale a pena mencionar que a Fazenda Pública poderá escolher quem será o alvo na execução fiscal – se o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título. A existência de um não implica a exclusão automática de outro, para fins de legitimidade passiva nos processos executivos. A autoridade poderá optar por um ou por outro, visando facilitar o procedimento de arrecadação. Esse é o entendimento sacramentado no STJ[10].

Um outro ponto que merece destaque é que existem alguns casos em que a chamada imunidade tributária recíproca deixará de ser aplicável. Um deles vem agora a calhar: quando os imóveis imunes são objeto de contrato de compromisso irrevogável e irretratável de compra e venda. Em outras palavras, é o caso em que a imunidade recíproca não será suficiente para exonerar o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, no caso, o IPTU. O tema decorre da parte final do § 3º do art. 150 da Carta Magna:

Art. 150. (...)

§ 3º. As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior (...), nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

O compromisso irretratável de compra e venda é um contrato mediante o qual o proprietário do imóvel (promitente vendedor) se compromete a aliená-lo a uma pessoa (promitente comprador) de maneira irrevogável. O contrato dá a este um direito real de aquisição de coisa alheia, mas não transfere a propriedade, o que será feito a posteriori, ao final do contrato.

É sabido que uma pessoa que firma um compromisso irretratável de compra e venda com um ente imune não tem a propriedade do bem, o que alcançará com o término do contrato. Todavia, possui sobre o bem, desde então, o direito real de aquisição de coisa alheia, e isso, segundo o dispositivo constitucional, já é bastante para impor-lhe o dever de recolher os impostos incidentes sobre este bem imóvel, v.g., o IPTU, ainda que a propriedade se mantenha com a entidade imune.

A bem da verdade, mesmo antes da Carta Magna de 1988, a jurisprudência do STF já legitimava a tributação do imóvel objeto de compromisso irretratável de compra e venda, conforme se nota na vetusta **Súmula n. 583**, de 15-12-1976, segundo a qual o "promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano".

Curiosamente, o STF, a princípio, havia hesitado em se posicionar dessa forma[11], tendo elaborado oportunamente a **Súmula n. 74**, que impunha a manutenção da imunidade ("O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais"). Essa Súmula, no entanto, foi revogada, conforme se vê no acórdão do RE n. 69.781, cuja ementa segue abaixo:

EMENTA (STF): IMPOSTO PREDIAL. 1. Se pelo art. 34 do vigente CTN o contribuinte de tal imposto não é somente o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, não mais vigora a Súmula n. 74, segundo a qual o imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais. 2. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 69.781/SP, Pleno, rel. Min.

Barros Monteiro, j. 26-11-1970)

No STJ[12], também prevalece a ideia de que o possuidor, na qualidade de promitente-comprador, pode ser considerado contribuinte do IPTU:

> **EMENTA (STJ):** PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) LEGITIMIDADE ATIVA. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. (...) 4. O possuidor, na qualidade de promitente-comprador, pode ser considerado contribuinte do IPTU, conjuntamente com o proprietário do imóvel, responsável pelo seu pagamento. (Precedentes: RESP n. 784.101/SP, deste relator, DJ de 30.10.2006; REsp 774.720/RJ; Rel. Min. Teori Albino Zavascki DJ 12.06.2006; REsp 793.073/RS Rel. Min. Castro Meira DJ 20.02.2006; AgRg no REsp 754.278/RJ Rel. Min. Francisco Falcão DJ 28.11.2005 REsp 475.078/SP Rel. Min. Teori Albino Zavascki DJ 27.09.2004) 5. Recurso Especial desprovido. (REsp 752.815/SP, rel. Min Luiz Fux, 1ª T., j. 27-02-2007)

Por fim, no plano da sujeição passiva, impende tecermos algumas considerações sobre o possível responsável tributário do IPTU.

A propriedade imobiliária costuma abrir-se para o fenômeno da responsabilidade tributária, sobretudo porque podem pender débitos tributários, afetos ao bem imóvel transmitido, após a operação de venda e compra. A esse propósito, destaca-se o art. 130, caput, do CTN:

> Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. (Grifo nosso)

O dispositivo se refere aos tributos incidentes sobre bem imóvel – **impostos** (IPTU ou ITR), **taxas de serviço** (taxas de lixo, de água, de esgotos) e **contribuições de melhoria** (contribuições exigidas em face de obras de asfaltamento, por exemplo) –, que passam a ser exigíveis do adquirente deste bem, em nítida sub-rogação pessoal.

Desse modo, quando se afirma que o "proprietário" é sujeito passivo do IPTU, ele poderá sê-lo com relação ao IPTU afeto à sua propriedade e, também, à propriedade anterior do alienante, com o qual tenha avençado a venda e compra do bem.

Acerca do tema, Regina Helena Costa[13] esclarece que "a figura do responsável, embora não expressamente prevista, está presente, à vista de outras disposições do CTN. É o caso, por exemplo, do terceiro, adquirente de imóvel urbano, chamado a pagar o IPTU referente ao exercício em que ainda não era proprietário do bem: será sucessor na obrigação tributária, nos termos do art. 130, CTN".

De todo o exposto, podemos afirmar que serão sujeitos passivos do IPTU: o proprietário (o locatário, nunca); o enfiteuta; o usufrutuário; o superficiário; o possuidor com animus dominis; o possuidor ad usucapionem; o promitente-comprador de imóvel de entidade imune; e, finalmente, o responsável tributário (art. 130, caput, CTN).

1.3 Fato gerador

Segundo o **art. 32 do CTN**, o fato gerador do IPTU será "a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na **zona urbana** do Município". Acerca dessa definição, vamos relembrar alguns conceitos:

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de

Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: "*É um imposto municipal cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou por acessão física*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUNADEPI (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007: " *Hipótese de incidência do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel situado na zona rural*".

1.3.1 Conceitos importantes sobre o fato gerador do IPTU

1.3.1.1 Conceito de bem imóvel por natureza e bem imóvel por acessão física

Os bens imóveis, não obstante o lacônico tratamento no atual art. 79 do Código Civil (Lei n. 10.406, de 10.01.2002) – "São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente" – foram minuciosamente classificados no regime anterior (Código Civil de 1916). Tais elementos classificatórios continuam sendo por nós conceitualmente utilizados. Observe, entre outras classificações:

a) Bens Imóveis por (sua) natureza (art. 43, I): "O solo, com sua superfície, os seus acessórios naturais e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo". Em outras palavras, tais bens são aqueles que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, em profundidade e verticalidade, os seus acessórios e adjacências naturais; as árvores, a vegetação e frutos pendentes;

b) Bens Imóveis por acessão física (natural) (art. 43, II): "Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada ao solo, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano". Vale dizer que esses bens englobam a formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, e, sobretudo, aquilo que se une por construção e edificação, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

A esse propósito, não se pode confundir o IPTU com o ITR, conforme aconselha o eminente Hugo de Brito Machado[14]:

> "Sobre o conceito de bem imóvel, lembramos o que foi dito a respeito do fato gerador do imposto sobre a propriedade territorial rural, destacando que aquele imposto incide apenas sobre o bem imóvel por natureza, enquanto o imposto ora examinado incide sobre os bens imóveis por natureza e também sobre os imóveis por acessão física. Isto, em outras palavras, significa que o imposto sobre a propriedade territorial rural não incide sobre edificações, mas somente sobre a terra, enquanto o urbano incide sobre a terra e também sobre as edificações". (Grifos nossos)

Portanto, memorize que, no caso do ITR, que se estudará adiante, não há fato gerador quanto ao imóvel por acessão física, mas somente quanto ao imóvel por natureza.

1.3.1.2 Conceito de propriedade, domínio útil e posse

O fato gerador do IPTU pode estar ligado a um destes elementos – a propriedade, o domínio útil ou a posse. Passemos a detalhá-los:

a) Propriedade: trata-se de instituto jurídico que indica o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel.

Não é demasiado enaltecer que a propriedade deve ter "direcionalidade", ou seja, vir ao encontro do propósito axiológico de cumprimento de sua função social. A esse respeito, José Eduardo Soares de Melo[15] ensina:

> "Entretanto, como a propriedade deve atender à sua função social (art. 5º, XXII e XXIII; art. 170, III, arts. 184 e 186, da CF), o exercício do seu direito deve estar em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais, preservando a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, evitando a poluição do ar e das águas (art. 1.228, § 1º do Código Civil).
> Os objetivos da função social podem ser alcançados mediante obrigações positivas (proprietário construir em terreno ocioso), e como regras impeditivas de ações (proibição de edificações, visando funções do urbanismo; ordenamento do crescimento de atividades, segregação de indústrias insalubres, conveniente uso e ocupação do solo, evitando especulação imobiliária)".

b) Domínio útil: refere-se a um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena e, sem se confundir com o "domínio direto" (afeto à substância do bem), "compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfitêutico"[16].

c) Posse: na trilha conceitual de José Eduardo Soares de Melo[17], "a posse deflui do conceito de possuidor, como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.196 do Código Civil); o que não ocorre com o mero detentor, que, achando-se em relação de dependência para com o outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (art. 1.198 do Código Civil)". E, dando ênfase à controvérsia sobre o fato de a posse vir a se revelar como fato gerador do IPTU, José Eduardo Soares de Melo[18] afirma que "é controvertida a consideração da posse como fato gerador do IPTU, pois, se de um lado se compreende tratar de situação nitidamente distinta da propriedade (materialidade prevista na CF), em razão de inocorrer o domínio do imóvel, implicando ampliação de competência municipal por norma infraconstitucional (art. 32 do CTN); de outro, é justificável sua tipificação como fato gerador no caso da posse ad usucapionem (atendimento a requisitos que possibilitem postular o domínio)".

1.3.1.3 Conceito de zona urbana

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Faepesul (UNISUL), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Imaruí/SC, em 2009: *"Sobre o IPTU, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência dos seguintes melhoramentos: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais, e abastecimento de água, por exemplo".*
> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: *"Se os moradores de determinado distrito de Teresina construírem um sistema de abastecimento de água e um outro de coleta de esgoto sanitário, que passem a ser mantidos pela prefeitura, esses terrenos serão tratados como zona tributariamente urbana, para efeitos de IPTU".*

Tal conceito pode ser deduzido da própria diretriz encartada nos §§ 1º e 2º do art. 32

do CTN, a seguir delineados:

> Art. 32. (...)
>
> § 1º. Para efeito deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observando o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:
>
> I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
>
> II – abastecimento de água;
>
> III – sistema de esgotos sanitários;
>
> IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
>
> **V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.**

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: "*A casa de Estevão está localizada a dois quilômetros de distância de uma escola primária e de um posto de saúde, e não há nenhum outro melhoramento ou serviço mantido pelo poder público que sirva a sua casa. Nessa situação, é correto afirmar que a casa de Estevão se encontra em zona urbana, e, por isso, o IPTU incide sobre ela*".

Frise-se que a dimensão conceitual de **zona urbana** deve vir prevista na lei ordinária municipal, devendo conter, pelo menos, os melhoramentos previstos em dois incisos do dispositivo acima destacado.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela COMAJ Ltda., para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Castelo/ES, em 2007: "*De acordo com a Lei n. 5.172/66, o imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. Para os efeitos deste imposto, entende-se como 'zona urbana' a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados nos quais são avaliados, entre outros, os seguintes pontos: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos sanitários; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar*".

Todavia, ressalta aos olhos do estudioso uma questão corriqueira e palpitante: as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana revelam fisionomia de "zona urbana"?

O art. 32, § 2º, do CTN é elucidativo a esse respeito:

> Art. 32. (...)
>
> § 2º. A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Assim, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana poderão ser consideradas "urbanas", mesmo que localizadas fora das zonas definidas para tal, desde que se cumpram duas exigências:

a) previsão na lei municipal;

b) inserção em loteamento aprovado pelos órgãos competentes e que se destine à moradia, indústria ou comércio, mesmo que se trate de áreas não servidas por quaisquer

dos melhoramentos do § 1º do art. 32 do CTN.

Nessa esteira, José Eduardo Soares de Melo[19] preleciona:

> "Poderá a legislação municipal considerar urbanas, para efeito do IPTU, as áreas urbanizáveis e as de expansão urbana, destinadas à habitação, inclusive residencial de recreio, à indústria ou ao comércio, ainda que realizadas fora da zona urbana do Município, a saber: **a)** as áreas pertencentes a parcelamentos de solos regularizados pela Administração Municipal, mesmo que executados irregularmente; **b)** as áreas pertencentes a loteamentos aprovados de conformidade com a legislação; **c)** as áreas dos conjuntos habitacionais, aprovados e executados nos termos da legislação pertinentes; **d)** as áreas com uso ou edificação aprovada de acordo com a legislação urbanística de parcelamento, uso e ocupação do solo e de edificações".

Por fim, nesse contexto também desponta a instigante questão dos "**sítios de recreio**", cuja propriedade pode ser considerada fato gerador do IPTU, se estiverem localizados em zona urbana ou em **área de expansão urbana**, em atendimento aos requisitos elencados no art. 32 do CTN.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 12-02-2006: *"Acerca do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, lei municipal pode, para efeito da cobrança do tributo, considerar urbanas áreas com urbanização ainda incompleta"*

Entretanto, o dado relevante é que a localização do imóvel não tem sido mais o critério a ser levado em consideração, isoladamente, para se definir o tributo incidente sobre o bem imóvel, embora ainda persistam razoáveis críticas acerca dessa mudança de posicionamento[20].

Desse modo, temos notado iterativas decisões não só de tribunais estaduais, mas também do próprio STJ, no sentido de preterir o critério topográfico em prol do critério da destinação econômica. Observe:

> **EMENTA (1)**[21]**:** TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA. 1. Ao ser promulgado, o CTN valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR. 2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei n. 57/66 alterou esse critério, estabelecendo **estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial**. 3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o status de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal. 4. Recurso especial provido. (REsp 492.869/PR, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. 15-02-2005) (Ver, ademais: AgRgAI 498.512-RS, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2ª T., j. 22-03-2005).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"O IPTU incide sobre todos os imóveis situados na área urbana do Município, sejam residenciais, comerciais ou utilizados em exploração extrativista vegetal ou agroindustrial".*

> **EMENTA(2):** TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola,

pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1.112.646/SP, rel. Min. Herman Benjamin, 1ª T., j. 26-08-2009)

Ressalte-se que tal mudança de posicionamento se deu em função das alterações produzidas pelo art. 15 do Decreto-lei n. 57/66, que, a despeito de ter sido revogado pelos arts. 6º e 12 da Lei n. 5.868/72, veio a ser posteriormente revigorado com a declaração de inconstitucionalidade deste último dispositivo pelo STF.

Dessa forma, diante da atual insuficiência do critério de localização, sobretudo em face da referida virada jurisprudencial, deve-se prestigiar a tributação dos imóveis segundo o critério de sua destinação econômica.

1.3.2 Onde e quando se dá o fato gerador do IPTU?

A indagação leva-nos a refletir sobre os elementos espacial e temporal do fato gerador, que podem ser são assim entendidos:

a) **espacial:** é o território urbano do município (art. 156, I, CF c/c art. 32 do CTN);

b) **temporal:** é o momento de apuração, ou seja, anual (**1º de janeiro de cada ano**, mediante ficção jurídica).

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUNADEPI (Teresina/PI), para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais de Timon/MA, em 2007: "*Considera-se ocorrido o fato gerador a 1º (primeiro) de março de cada ano*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FEPESE/UFSC, para o cargo de Fiscal da Fazenda do Município de Balneário Camboriú, em 02-03-2008: "*Em relação ao Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o fato gerador do imposto ocorre anualmente, em 31 de dezembro do ano anterior ao lançamento*".

1.4 Base de cálculo

A base de cálculo do IPTU será o **valor venal do bem imóvel**, não se considerando o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário no imóvel, conforme se depreende do art. 33 e de seu parágrafo único do CTN:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 12-02-2006: *"Acerca do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, a base de cálculo é o valor venal do imóvel".*

Art. 33. A base de cálculo é o valor venal do imóvel.
Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Quanto à dimensão semântica da expressão "valor venal", pode-se afirmar que é crível considerar tal valor como o preço à vista que o imóvel alcançaria se colocado à venda em **condições normais no mercado imobiliário**. Todavia, a avaliação do valor do imóvel sempre será uma questão tormentosa[22].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: "*A sua base de cálculo é o valor venal do imóvel, ou seja, seu preço, para pagamento à vista, sob condições normais de mercado e engloba o valor do terreno e o valor da construção*".

O art. 97, IV, do CTN prevê que a base de cálculo do tributo deverá ser originariamente prevista em lei, em prol da estrita legalidade tributária. Não obstante, o Poder Executivo pode, em momento superveniente, vir a realizar uma alteração na também chamada "base imponível".

Com efeito, quanto ao IPTU, a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo com índices oficiais de correção monetária – por decreto municipal, por exemplo –, não implica majoração do tributo, podendo ser feita por meio de ato infralegal, a teor do § 2º do art. 97 do CTN. Todavia, se o decreto se exceder em relação aos índices oficiais, veiculando aumento sob a capa de uma "atualização", o excesso será declarado indevido, haja vista violar-se o princípio da legalidade tributária, na vertente da estrita legalidade ou tipicidade fechada. Note, a propósito, a jurisprudência no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). MAJORAÇÃO. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (CTN, ART. 97, II, PARÁGRAFOS 1 E 2). VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. ATO DO PODER EXECUTIVO. PRECEDENTES DO STF E DO STJ. A majoração da base de cálculo do IPTU depende da elaboração de lei, exceto nos casos de simples atualização monetária, em atendimento ao princípio da reserva legal. – Não pode o município, por simples decreto, atualizar o valor venal dos imóveis, para fins de cálculo do IPTU, com base na planta de valores, ultrapassando a correção monetária autorizada por ato administrativo. – Recurso conhecido e provido. (REsp 31.532/RS, 2ª T., rel. Min. Peçanha Martins, j. 27-10-1993) (Grifo nosso)

Tal entendimento pode ser corroborado nos dizeres elucidativos da **Súmula n. 160 do STJ** ("É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária").

Ainda no bojo da base de cálculo do IPTU, frise-se que a EC n. 42/2003 dispôs, na parte final do § 1º do art. 150 da CF, que sua alteração é uma exceção à anterioridade nonagesimal. Portanto, é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um imóvel, no fim de ano, e que tal modificação possa ser aplicada no 1º dia do exercício financeiro seguinte, sem vício de anterioridade. Exemplo: Lei tal, publicada em 31 de dezembro de 2011, altera o valor venal dos imóveis do Município X. Pergunta-se: quando será eficaz a lei que veiculou o aumento? A resposta é simples: no dia seguinte ao de sua publicação – ou seja, 1º de janeiro de 2012 –, valendo o aumento para o exercício de 2012, pois se trata de uma regra que obedece à anterioridade anual, porém é uma norma de exceção aos 90 dias. Da mesma forma, o legislador tratou as alterações na base de cálculo do IPVA.

Observe que a alteração vem ao encontro dos interesses da Fazenda, pois se permitem modificações abruptas com ágil aplicabilidade, mostrando-se, em tese, violadoras da segurança jurídica do contribuinte. O tema se abre para críticas.

1.5 Alíquotas

Sabe-se que a alíquota, a par da base de cálculo, é uma grandeza dimensional do fato gerador. Revela-se por meio de índice de percentagem, que permitirá a aferição do quantum tributário a pagar. Naturalmente, avoca a inafastável previsão em lei, em homenagem ao princípio da legalidade tributária (art. 97, IV, do CTN), cuja mitigação se dá apenas no casos dos tributos extrafiscais (II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível). O IPTU, no plano das alíquotas, por não fazer parte do rol retrocitado, não

pode se distanciar da estrita legalidade.

Quanto à possibilidade de variação das alíquotas, a Constituição Federal admite, explicitamente, a progressividade do IPTU (**art. 182, § 4º, II** c/c art. 156, § 1º, I e II – EC n. 29/2000), ao lado de dois impostos federais (ITR e o IR). Veja-se que o **IPTU** é o único imposto não federal dotado de progressividade.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para a Outorga de Delegações de Notas e de Registros do Estado de São Paulo (5º Concurso/Remoção – TJ/SP), em 17-08-2009: *"Terá alíquota progressiva, fixada em lei municipal específica, para os proprietários dos imóveis não edificados, subutilizados ou não utilizados, situados em áreas incluídas no Plano Diretor do Município"*.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: "*Consoante a Constituição Federal, o IPTU é o único imposto municipal expressamente progressivo*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela AOCP/Concursos, para o cargo de Analista Jurídico do Conselho Regional de Administração de São Paulo (CRA/SP), em 2008: "*O IPTU não está sujeito à progressividade*".

Assim, para o IPTU, a lei ordinária municipal deve prever essa progressividade, sob pena de nítida afronta ao princípio da legalidade. Observe os dispositivos constitucionais:

Art. 182. (...)

§ 4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana **progressivo no tempo**;

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/SE, em 21-10-2007: *"O IPTU pode ser progressivo no tempo, sendo essa uma das formas de apenação em caso de descumprimento de exigência pelo poder público municipal de adequado aproveitamento de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado"*.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

I – propriedade predial e territorial urbana; (...)

§ 1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008: "*O IPTU poderá ter alíquotas diferenciadas em razão da localização do imóvel*".

Na execução da política urbana, de que trata o art. 182 da CF, acima transcrito, será aplicado o previsto na Lei n. 10.257, de 10 de julho de 2001 (art. 1º), também denominada Estatuto da Cidade, estabelecendo normas de ordem pública e interesse social que regulam o uso da propriedade urbana em prol do bem coletivo, da segurança e

do bem-estar dos cidadãos, bem como do equilíbrio ambiental (art. 1º, parágrafo único). Observe o art. 7º do Estatuto, cuja leitura se mostra relevante neste momento:

> Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.
>
> § 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.
>
> § 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.
>
> § 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo. (Grifos nossos)

Voltando à questão da variação de alíquotas, diga-se que, em tempos remotos, o STF já acenava com a aceitação dessa flexibilidade, buscando privilegiar, à luz da extrafiscalidade, o direito à moradia. Note o teor da **Súmula n. 539**, editada em 1969: "É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro".

Quanto ao plano conceitual, pode-se relembrar que a progressividade é técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério, como meio de exteriorização do princípio da capacidade contributiva, permite ao IPTU a consagrada progressividade extrafiscal (a progressividade no tempo), **sem embargo** da recente progressividade fiscal, ventilada a partir do critério modificador permitido pela EC n. 29/2000 – **a progressividade em razão do valor do imóvel**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Acre (TJ/AC), em 09-09-2007: "*O IPTU progressivo é cabível apenas em relação a imóvel que não esteja cumprindo sua função social, de acordo com o plano diretor municipal*".
>
> **Observação:** item semelhante, referindo-se a uma exclusiva progressividade extrafiscal, foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: "*À luz das disposições em vigor da Constituição Federal, com relação ao IPTU, só é admitida sua progressividade fiscal*".

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009: "*O IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: "*O IPTU não pode ser progressivo em razão do valor do imóvel*".

Historicamente, à luz do art. 182, § 4º, II, da CF, sempre se admitiu ao IPTU a progressividade no tempo, para fins extrafiscais, como instrumento de pressão[23] ao proprietário do bem imóvel que, devendo dar a ele o adequado aproveitamento, mantinha-se recalcitrante ao necessário cumprimento da função social da propriedade. Entretanto, após o advento da EC n. 29/2000, o IPTU passou a ter uma exótica progressividade fiscal, conforme se depreende do art. 156, § 1º, I, CF. Tal comando prevê que o IPTU "poderá ter" uma **progressividade em razão do valor do imóvel**, além de dar margem à "possibilidade de ter" alíquotas diferenciadas em razão da **localização** e **uso** do imóvel, despontando aqui uma cogitação de "seletividade". Frisamos a flexão verbal "poderá" (ter/ser), uma vez que é dessa forma que está previsto no texto constitucional, dando uma ideia de "facultatividade" (nessa progressividade fiscal), no lugar de obrigatoriedade. Em termos conclusivos, é possível assinalar uma progressividade dupla ao IPTU atual: a progressividade extrafiscal, que lhe é genuína e histórica, e a progressividade fiscal, recente e haurida na EC n. 29/2000.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFMT, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Cuiabá/MT, em 2007: "*O IPTU poderá ser progressivo em razão da localização e do uso do imóvel, ou ter alíquotas diferenciadas em razão da capacidade contributiva do proprietário do bem*".

Além disso, é importante frisar que o STF, de há muito, estabeleceu uma tranquila tendência de associar o princípio da capacidade con-tributiva a impostos pessoais, afastando-o do IPTU, por ser este um "imposto real". Observe a didática ementa:

> **EMENTA:** "No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. Sob o império da atual Constituição, não há admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu art. 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal, a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182, é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso Extraordinário provido, declarando-se inconstitucional o subitem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22-12-1989, no Município de Belo Horizonte". (RE 153.771, rel. Min. Carlos Velloso, rel. p/ Acórdão: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 20-11-1996) (Ver, ainda: RE 199.281-SP, rel. Min. Moreira Alves, j. 11-11-1998) (Grifos nossos)

Com base nessa premissa, suscitou-se a possível feição inconstitucional da EC n. 29/2000, uma vez que a nova sistemática de variação de alíquotas afrontaria os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, além de ferir núcleo imodificável do Texto Constitucional (art. 60, § 4º, I, da CF). Contudo, é fato que o IPTU, ainda que tenha assumido doutrinariamente o estereótipo de "imposto real", vem trilhando uma senda de personalização crescente, com tendência a considerar os aspectos subjetivos do contribuinte. Daí a fragilidade do binômio classificatório "real versus pessoal" na configuração do IPTU, sobretudo em tempos hodiernos.

No confronto com a EC n. 29/2000, destaca-se a linha de ataque a seu teor,

demonstrando que a norma teria trazido uma exótica progressividade fiscal ao IPTU, o que não se sustentava, em resumo, pelos seguintes argumentos:

1. a Emenda errou ao estabelecer grandezas de variação do IPTU atinentes às características pessoais do contribuinte;

2. segundo o STF, o IPTU é um imposto real, não obedecendo à progressividade fiscal desejada pela Emenda;

3. com a Emenda, houve a exótica extensão do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF) a um imposto de índole real, no caso, ao IPTU;

4. há patente violação ao princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, da CF);

5. há cristalina ofensa ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF).

De outra banda, despontou a argumentação "pró-Emenda", por parte das municipalidades, na defesa de sua constitucionalidade, baseando-se, em linhas gerais, nas seguintes premissas:

1. o art. 156 da Lei Maior, com a redação da Emenda, não ultrapassou os limites materiais contidos no art. 60, § 4º, I, da CF e não aboliu direitos ou garantias individuais, até porque não existia o suposto direito de só ser tributado progressivamente no caso dos impostos pessoais. Vale dizer que, entre as cláusulas pétreas, não se incluía a vedação ao direito de se instituir imposto progressivo de natureza real;

2. a instituição de alíquotas diferenciadas, em razão da localização e do uso do imóvel dava-se em respeito ao princípio da isonomia, pois se tributava desigualmente os que se achavam em situação de desigualdade, atendendo-se ao princípio da capacidade contributiva. A Emenda apenas explicitava regra que já estava implícita na Carta Magna, cumprindo os princípios de moralidade e de justiça contributiva, segundo os quais os ônus sociais distribuem-se conforme o patrimônio e a capacidade econômica do contribuinte;

3. a progressividade dos impostos era o melhor meio de se afastar as injustiças tributárias, pois quem tinha maior riqueza devia, em termos proporcionais de incidência, pagar mais imposto do que quem tinha menor patrimônio, ou seja, além de ser uma progressividade "justa" – uma vez que proporcionava maior distribuição de rendas e justiça social (com o viés extrafiscal) –, era uma progressividade "jurídica", na medida em que desigualava os desiguais, conforme suas desigualdades. Daí o motivo pelo qual não se sustentar a tese da violação ao princípio que veda o tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CF);

4. o art. 145 da CF, ao preceituar que "os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte", não traduzia uma vedação à progressividade para impostos que, doutrinariamente, são conceituados como de **natureza real**. Aliás, já se entendia que a alíquota do IPTU poderia ser progressiva em função do adequado aproveitamento do imóvel, de acordo com a política urbana estabelecida no plano diretor do Município. Ademais, o mencionado "caráter pessoal" não era sinônimo de tributo pessoal.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: *"À luz das disposições em vigor da Constituição Federal, com relação ao IPTU, este não pode ser progressivo, por se tratar de imposto real"*.

Como se nota, os argumentos são robustos, nas duas vertentes, mas nos parece mais razoável a filiação àqueles que atacam o teor da EC n. 29/2000, por acreditarmos que a nova fisionomia do IPTU progressivo, por ela apresentada, é violadora de garantias inalienáveis do contribuinte.

Em tempo, vale mencionar que a única progressividade que se admitia antes da Emenda era a extrafiscal, o que ficou chancelado na **Súmula n. 668** do STF ("É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento de função social da propriedade urbana").

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: "*De acordo com o STF, é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC n. 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana*".

De fato, a progressividade fiscal do IPTU não existia no texto original da Constituição Federal de 1988, ao menos de forma expressa. Foi apenas com o advento EC n. 29/2000 que se inseriu tal diretriz normativa na Carta Magna. Assim, somente após a vigência de tal Emenda, pôde o Fisco municipal exigir a progressividade segundo a capacidade econômica do contribuinte, mesmo diante da preexistente regra genérica de progressividade tributária constante no art. 145, § 1º, da CF. Registre-se, ad argumentandum, que há entendimento doutrinário, segundo o qual a progressividade fiscal do IPTU sempre se mostrou "perfeitamente admitida e, até mesmo, implicitamente exigida pela nossa Carta Republicana"[24].

A propósito desse tema, Hugo de Brito Machado[25], citando a antiga **Súmula n. 589 do STF**, de 1976 ("É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte"), destaca que esta Corte, antes da Emenda, hesitou na análise da inconstitucionalidade das alíquotas do IPTU, cuja variação se dava em função da área de terrenos pertencentes a um mesmo contribuinte:

> "(...) o Supremo Tribunal Federal, depois de haver considerado constitucional lei que instituiu alíquotas em função da área de terrenos pertencentes a um mesmo contribuinte (RMS n. 16.798-SP, publicado na RTJ 41/607), modificou esse entendimento e passou a considerar inconstitucional essa alíquota progressiva (Súmula n. 589: 'É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte')".

E prossegue o festejado autor[26], demonstrando que a variação estaria mais bem classificada como seletividade, no lugar de progressividade:

> "(...) Não obstante o respeito que temos pelas decisões do STF, divergimos do entendimento consubstanciado em

sua Súmula n. 589 (...). Progressividade não se confunde com seletividade. Progressivo é o imposto cuja alíquota cresce em função do crescimento de sua base de cálculo. (...) Seletivo, por sua vez, é o imposto cujas alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto tributado. Assim, o IPTU será seletivo se as suas alíquotas forem diferentes para imóveis diferentes, seja essa diferença em razão da utilização, ou da localização, ou de um outro critério qualquer, mas sempre diferença de um imóvel para outro imóvel".

Aliás, a seletividade foi objeto de análise do eminente Ricardo Lobo Torres[27], ao tratar dos critérios diferenciadores "localização" e "uso", trazidos pela EC n. 29/2000:

"O artigo 156, § 1º, da CF, na redação da EC 29/00, introduz ainda o princípio da seletividade no IPTU, ao permitir que o imposto municipal tenha "alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel". O tributo poderá variar, portanto, de acordo com o bairro em que se situe o bem ou com o seu uso comercial ou residencial".

Posto isso, atualmente, é nesses termos que a questão da progressividade do IPTU apresenta-se perante a doutrina e o STF, revelando-se por uma **dupla progressividade**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Rio Grande do Sul, em 2009: "*À luz das disposições em vigor da Constituição Federal, com relação ao IPTU, são admitidas tanto a sua progressividade fiscal quanto a extrafiscal*".
>
> **Observação:** item semelhante – mencionando uma dupla progressividade para o IPTU, quais sejam, progressividade em razão do imóvel e em razão do tempo – foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, em 13-12-2009.
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para Exame de Ordem, em 20-01-2008: "*Um município que institui lei estabelecendo alíquotas progressivas para o IPTU, em razão do valor do imóvel e, também, alíquotas diversas de acordo com o uso do imóvel, contraria dispositivo constitucional que, tendo como parâmetro o uso do bem imóvel, veda o estabelecimento de alíquotas diversas para o IPTU*".

1. progressividade extrafiscal, que lhe é – e sempre foi – genuína, rotulada de progressividade no tempo (art. 182, § 4º, II, CF), única normatizada antes do texto constitucional de 1988;

2. a progressividade fiscal, prevista na EC n. 29/2000, com base no valor do imóvel (art. 156, § 1º, I, CF), sem embargo da seletividade[28] trazida pela **diferenciação de alíquotas em razão da localização e uso do imóvel**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela AOCP/Concursos, para o cargo de Analista Jurídico do Conselho Regional de Administração de São Paulo (CRA/SP), em 2008: "*É vedada constitucionalmente a adoção de alíquotas diferenciadas, de acordo com a localização e o uso do imóvel*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: "*O Município poderá optar pela progressividade de acordo com a localização e o uso do imóvel*".

Por fim, após a EC n. 29/2000, tornou-se mais evidente a noção de que a progressividade é temática que demanda previsão expressa no texto constitucional, não

podendo ser deduzida como algo latente na Carta Magna, além do fato de que o princípio da capacidade contributiva, em sua vertente de progressividade, mostra-se atrelável a impostos pessoais e, quiçá, a gravames reais[29] (v.g., o IPTU).

2 ESTUDO DO ISS[30]

IMPOSTO	ISSQN ou ISS
Nomen juris	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
Artigos	Art. 156, III, da CF; Decreto-lei n. 406/68; e LC n. 116/200330.

2.1 Competência tributária e sujeito ativo

O ISS, tal qual conhecemos hoje, "foi previsto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º-12-1965. Sua certidão de nascimento está fundamentada no art. 15 da referida Emenda"[31].

O Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) é um tributo que veio substituir o mais que secular "Imposto sobre indústrias e profissões" (IIP), inicialmente estadual[32] (a partir da Proclamação da República) e, após a Constituição Federal de 1946, um imposto municipal[33]. Parafraseando Aliomar Baleeiro[34], trata-se de "vinho velho em pipa nova".

O atual art. 156, III, da Carta Magna de 1988 estabelece ser de competência dos municípios a instituição do ISS. Observe-o:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)
> III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (...).

À luz do dispositivo em epígrafe, caberá aos Municípios, mediante a edição de uma lei ordinária, a instituição do ISS. Ademais, é bom lembrar que, na condição de imposto municipal, o ISS poderá ser instituído igualmente pelo Distrito Federal, no exercício da competência tributária cumulativa ou múltipla (art. 147, parte final, CF).

Assim, os mais de 5.500 municípios brasileiros editarão suas leis ordinárias municipais, instituidoras de ISS, em consonância com uma **nacional lei complementar**, que disciplinará, especialmente em relação aos impostos, as normas gerais definidoras dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, "a", CF).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008: "*Os serviços passíveis de tributação pelos Municípios devem estar definidos, obrigatoriamente, em lei complementar*".
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007: "*A LC n. 116/2003 dispõe acerca do ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Com base na mencionada Lei, diz-se que o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na Lista anexa à LC n. 116/2003, somente quando os serviços constituam a atividade preponderante do prestador*".

Em tempo, frise-se que podem ocorrer situações, no plano de criação do imposto, em que exista competência tributária sem, contudo, haver a capacidade tributária ativa. Não raro encontramos municípios brasileiros de pequena extensão que, por receberem valores razoáveis a título de repartição das receitas tributárias (art. 158 da CF), não têm

necessidade – quiçá, condições apropriadas[35] – de cobrar o ISS de sua competência. Sabe-se que os municípios apropriam-se de algumas fatias do "bolo" da União (50% do ITR, podendo chegar a 100%, se optarem pela arrecadação e fiscalização; e 100% do IRRF) e dos Estados-membros (50% de IPVA e 25% do ICMS). Tal contexto pode desestimular o processo de instituição do imposto pelo Município, **mas isso não significa que tenha havido renúncia da competência tributária**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: " *Determinado Município deixa de exigir o ISS, por ausência de lei própria sobre a instituição do imposto. O Estado, do qual faz parte o Município em questão, objetivando suprir tal ausência legislativa pretende elaborar referida lei para que a receita resultante da arrecadação obtida possa ser repassada, na íntegra, ao Município. Diante da situação hipotética exposta, é possível afirmar que, sendo a competência tributária atribuída pelo Poder Cons-tituinte Originário, é certo que o Município poderá deixar de exercê-la, uma vez que seu exercício é facultativo, mas não poderá o Estado supri-la por absoluta impossibilidade de renúncia ou delegação de competência por parte do Município*".

Voltando à questão da lei complementar, sabe-se que o ISS é um imposto municipal, dependente de lei ordinária, porém sua estrutura normativa está disciplinada em legislação complementar federal de âmbito nacional, a atual Lei Complementar n. 116/2003, o que nos faz concluir que a competência tributária para a sua instituição é "limitada".

Além disso, no plano normativo, o ISS também recebe influência do Decreto-Lei n. 406/1968, o qual teve revogação apenas parcial, tendo sido recepcionado pela Carta Magna com força de lei complementar, conforme se nota na ementa abaixo[36]:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DEDUÇÃO DO VALOR DE SUBEMPREITADAS TRIBUTADAS. ART. 9º, § 2º, "B", DO DECRETO-LEI N. 406/68. 1. O Decreto-Lei n. 406/68 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição da República. Precedentes: Recursos Extraordinários ns. 236.604 e 220.323. 2. O disposto no art. 9º, § 2º, alínea b, do Decreto-Lei n. 406/68 não contraria a Constituição da República. 3. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 262.598, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ Acórdão: Min. Cármen Lúcia, 1ª T., j. 14-08-2007)

A propósito do caráter uniformizador da lei complementar, no âmbito do ISS, Regina Helena Costa[37] traz pontual opinião:

> "Outro aspecto relevante é o traduzido na preocupação constitucional com a uniformidade da disciplina do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Com efeito, considerando-se a existência de mais de 5.500 Municípios no País, a Lei Maior, a par de dedicar diversas normas a respeito, cuidou de atribuir à lei complementar o regramento de alguns aspectos dessa imposição fiscal, restringindo, assim, a liberdade do legislador municipal".

É indiscutível que o papel da lei complementar no ISS é de extrema relevância, haja vista a forte vocação dessa norma para solucionar os chamados "conflitos de competência" – ou "áreas de atrito", na terminologia de Aires Barreto[38] –, em obséquio ao pacto federativo, e para obstar os efeitos colaterais da "guerra fiscal" que se estabelece entre municípios limítrofes (ou não), com a consequente multiplicação das controvérsias.

Nesse passo, é bastante previsível a polêmica disputa que tende a surgir no plano arrecadatório do ISS: de um lado, os municípios querendo arrecadar; de outro, os

contribuintes intencionando pagar menos o imposto; e, numa terceira via, os municípios pretendendo disputar entre si o imposto. A "guerra" está instaurada, e o palco do conflito é a interpretação das normas – uma atividade hermenêutica que cabe àqueles que protagonizam a cena jurídico-tributária. A propósito, Kiyoshi Harada[39] adverte que "a área de conflito entre o ICMS e o ISS, na verdade, não existe mais. O conflito decorre da inadequada interpretação das normas. A extensa Lista de serviços até seria dispensável".

Nesse cenário de conflitos, um dos pontos mais controvertidos e angustiantes do ISS refere-se ao "local da prestação dos serviços", cuja análise, nos tópicos seguintes, permitirá identificar, no plano da sujeição ativa do ISS, para qual município deverá ser recolhido o imposto – ou **(I)** para o município do estabelecimento do prestador; ou **(II)** para o município do estabelecimento do tomador; ou, finalmente, **(III)** para o Município da prestação, no qual se concretiza o fato gerador, executando-se ali o próprio serviço.

Trata-se de clássica celeuma, que não foi resolvida pelo legislador constituinte. Este, aliás, deixou o deslinde da questão para a própria lei complementar, em virtude do fato de que "cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária (...)", consoante o inciso I do art. 146 da CF. Todavia, diferentemente do que se esperava, a LC n. 116/2003 não apresentou soluções claras ao intrincado problema do "local da prestação dos serviços", recrudescendo o clima de dúvidas.

Antes, porém, de detalharmos o teor da LC n. 116/2003, quanto à sujeição ativa, convém analisarmos a legislação pretérita sobre o tema.

Em 1968, o Decreto-lei n. 406, em seu art. 12, alíneas "a", "b" e "c", previu o detalhamento daqueles municípios para quem se devia recolher o ISS. A regra geral, constante da alínea "a", indicava que o sujeito ativo do ISS era o município do estabelecimento do prestador. Portanto, segundo tal regramento, o "local da prestação do serviço" era o estabelecimento prestador, não importando onde viesse a ser prestado ou consumido o serviço.

Da mesma forma, o DL n. 406/68 trouxe exceções expressas nas alíneas "b" e "c", admitindo o município da prestação, nos casos de construção civil e exploração de rodovia com cobrança de preço, respectivamente, como o "local da prestação do serviço".

É importante destacar que a jurisprudência do STJ, à época, mostrava-se oscilante e, em diversas decisões, contrariava o parâmetro acima demonstrado. Vale dizer que o STJ, conquanto não afastasse a validade do art. 12 do DL n. 406/68, legitimava solução diversa, entendendo que o "local da prestação do serviço" era aquele no qual se prestava ou consumia o serviço. Frise-se que tal entendimento buscava certa coerência jurídica, lastreando-se na defesa do princípio da territorialidade. Sabe-se que tal postulado constitucionalmente implícito, além de coibidor da extraterritorialidade, estatui que a lei complementar não poderá se imiscuir no exercício do poder de tributar de cada Município da Federação. Observe o entendimento do STJ, em uma esclarecedora ementa:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ISS. SUA EXIGÊNCIA PELO MUNICÍPIO EM CUJO TERRITÓRIO SE VERIFICOU O FATO GERADOR. INTERPRETAÇÃO DO ART. 12 DO DECRETO-LEI N. 406/68. Embora a lei considere local da prestação de serviço o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decreto-lei n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador. E o local da prestação do serviço que indica o município competente para a imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o principio constitucional implícito que atribui

aquele (município) o poder de tributar as prestações em seu território. A lei municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente. (REsp 54.002/PE, rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª T., j. 05-04-1995)

E segue outra ementa, em momento mais recente:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PRECEDENTES. I. Para fins de incidência do ISS – Imposto Sobre Serviços –, importa o local onde foi concretizado o fato gerador, como critério de fixação de competência do Município arrecadador e exigibilidade do crédito tributário, ainda que se releve o teor do art. 12, alínea "a" do Decreto-Lei n. 406/68. II. Embargos rejeitados. (EREsp 130.792/CE, rel. Min. Ari Pargendler, rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrighi, 1ª T., j. 07-04-2000)

Não se faz necessário grande esforço para perceber que tal dicotomia interpretativa – entre o que o legislador pretendeu normatizar e o que o STJ "concebeu como normatizado" – ampliou a seara de conflitos entre os municípios, recrudescendo a insegurança jurídica e a guerra fiscal. Foram incontáveis as arguições em juízo de bitributação e de lesão ao princípio da legalidade tributária[40].

Curiosamente, a LC n. 116/2003, que poderia ter amenizado o cenário de insegurança, seguiu na direção oposta à do STJ, deixando de prestigiar, por exemplo, o princípio da territorialidade. Desse modo, acabou por adotar um sistema misto para a identificação do "local da prestação do serviço", muito semelhante àquele adotado no DL n. 406/68.

O **art. 3º, caput, da LC n. 116/2003** trouxe, assim, uma regra geral segundo a qual o sujeito ativo do ISS é o município do estabelecimento do prestador (ou, na falta deste, o do domicílio do prestador). Portanto, o "local da prestação do serviço" é o estabelecimento prestador, não importando onde viesse a ser prestado o serviço. Todavia, no próprio art. 3º, foram destacados 22 incisos (ou seja, 20 hipóteses, em face de dois vetos), admitindo, como exceção, o "local da prestação do serviço" como o município da prestação.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo INTEC, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Biguaçu/SC, em 21-10-2007: "*Relativamente ao ISSQN, o serviço considera-se sempre prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador*".

No quadro a seguir, seguem as hipóteses de ressalvas ao art. 3º – por nós aglutinadas em alguns tópicos, para facilitar a memorização –, indicando que a recolha do ISS deva ser feita ao Município do consumo do serviço, e não ao do estabelecimento prestador:

1. instalação dos andaimes (e outras estruturas);
2. execução da obra (obras de **construção civil**, hidráulica ou elétrica; **obras de engenharia**, arquitetura e urbanismo);
3. demolição e edificações em geral (estradas, pontes, portos e congêneres);
4. varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo;
5. limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres;
6. decoração e **jardinagem**, do corte e poda de árvores;
7. controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos;
8. florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres;
9. escoramento, contenção de encostas e congêneres;
10. limpeza e dragagem (rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres);
11. armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem de qualquer espécie;
12. diversão, lazer, entretenimento e congêneres;
13. feira, exposição, congresso ou congênere;
14. porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: "*Acerca do ISS e a sua regulamentação por lei complementar nacional, diz-se que os serviços de construção civil de modo geral consideram-se prestados e o imposto devido no local da execução da obra*".

Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: "*Considere que um engenheiro residente em Teresina tenha aberto um escritório de engenharia, pessoa jurídica, na cidade de Timon. Nessa situação, em razão de sua residência, ele terá de pagar ao município de Teresina o ISS relativo aos serviços prestados como pessoa jurídica".*

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Rio Branco/AC, em 02-09-2007: "*Considere que a empresa NC Serviços de Jardinagem Ltda. prestou serviços de jardinagem e decoração em município diverso daquele em que se encontra domiciliada. Nesse caso, é devido o ISS ao município do estabelecimento prestador dos serviços, ou seja, ao município onde se encontra domiciliada essa empresa*".

É importante enaltecer que o art. 4º da LC n. 116/2003[41] definiu "estabelecimento prestador" de forma bem ampla, abrindo-se para interpretação. Note o dispositivo:

> Art. 4º. Para esse fim, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações – sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Quanto ao problema da veracidade ou não do local do estabelecimento prestador – muito em razão da dificuldade de "'precisar o sujeito ativo' (Município credor do ISS)"[42] –, sempre se entendeu que, "embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que regra os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeita à alíquota menos gravosa se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas 'caixa postal'), um estabelecimento no Município. Um simples local que nada possui (bens, pessoas e instalações) representará mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados"[43].

Em um didático artigo[44], Ives Gandra Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues ofertam uma defensável solução ao problema: a substituição da atual sistemática pela tributação no destino, com o imposto devido no local da prestação ou consumo do serviço. Para tanto, bastaria interpretar "estabelecimento de prestação" como o local onde o serviço é executado, ou seja, onde ocorre a atividade produtora e consumidora do serviço. Ademais, se é cediço que o tributo passa a ser devido com a ocorrência do fato gerador, é crível defender que o ISS deva ser pago ao município "onde efetivamente se irá considerar como ocorrido o fato gerador e quem deterá a competência para exigi-lo"[45], em total homenagem ao critério espacial da hipótese de incidência.

Com efeito, “a definição do critério espacial é, portanto, matéria que ultrapassa os limites de competência municipal, visto que está relacionado, diretamente, ao sistema de repartição de competência constitucional e, consequentemente, no caso do ISS, ao seu próprio fundamento de validade”[46].

Em resumo, a proposta trazida pelos autores mencionados objetiva inverter a lógica: o que hoje é exceção passaria a ser a regra, enquanto o que hoje é regra passaria a ser exceção. As vantagens da mudança de eixo são patentes[47]: (I) mais segurança jurídica e menos dúvida quanto à interpretação do “local da prestação do serviço”; (II) simplificação da legislação; (III) eliminação dos “municípios-corsários”; (IV) maior justiça social e equidade (o Município produtor do serviço beneficia-se da renda e dos empregos gerados pela prestação do serviço, enquanto Município consumidor fica com a receita tributária); (V) legislação mais barata, menos complexa e com menos exceções, comparativamente ao número de regras (aquilo que não couber na regra, será uma exceção); (VI) enquadramento da legislação à realidade, e não da realidade à legislação.

De nossa parte, vemos com bons olhos a proposta, porquanto o cenário atual de sujeição ativa do ISS, sob o égide da LC n. 116/2003 – norma que visa dirimir o conflito de competência –, tem sido paradoxalmente conflituoso, o que avoca medidas de solução.

Partindo-se para outro tema, o das isenções do ISS, verifica-se que o imposto, nas exportações de serviços, deve ser isento por lei complementar de índole nacional, o que dá ensejo à chamada “isenção heterônoma”. Para a boa compreensão do tema, é necessário revisar o art. 151, III, da CF, o qual veda à União a concessão de isenção de tributos que refogem a seu plano de competência tributária. Em termos simples, quer-se proibir que a União venha atuar em seara competencial alheia, o que lhe é defeso em virtude da privatividade que demarca a competência tributária, quer na vertente de instituição do tributo, quer na de sua exoneração. Observe o dispositivo que proíbe as isenções heterônomas:

> Art. 151. É vedado à União:
>
> (...)
>
> III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

A isenção heterônoma é concedida por entidade política diversa daquela que detém a competência tributária. Nesse passo, será heterônoma uma isenção de IPTU concedida pela União ou, até mesmo, uma isenção de ISS pela mesma União. A heteronomia nas isenções é vedada, devendo prevalecer a regra das isenções autonômicas (ou autônomas). Exemplos:

Estados e Distrito Federal devem isentar os tributos estaduais. Municípios e Distrito Federal devem isentar os tributos municipais. União deve isentar os tributos federais.

A ressalva à proibição da heteronomia das isenções deve encontrar justificação no Texto Constitucional, sob pena de irremissível inconstitucionalidade. No caso do ISS, há dispositivo pertinente na Carta Magna – o § 3º do inciso II do art. 156 da CF. Veja-o:

> Art. 156. (...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...)
II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Como se nota, o artigo trata da possibilidade de concessão pela União, por lei complementar de isenção heterônoma do ISS nas exportações de serviços, o que é ratificado no art. 2º, I, da LC n. 116/2003.

O entendimento majoritário é o de que tal dispositivo hospeda caso de exceção à regra que proíbe a isenção heterônoma, ou seja, trata-se de um **comando permissivo à heteronomia da isenções**. A nosso sentir, é um bom exemplo, se não for o único, de isenção heterônoma expressa no texto constitucional.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: *"A Constituição da República estabelece como regra que a isenção será sempre autonômica. Porém, sendo o caso de exportação de serviços, há autorização da isenção heterônoma".*

2.2 Sujeito passivo

É sujeito passivo do ISS, segundo o art. 5º da LC n. 116/2003, o **prestador de serviço**, na condição de empresa (v.g., hotel) ou de profissional autônomo (e.g., médico, dentista, contador, advogado, ou seja, todos os "vendedores dos bens imateriais"), com ou sem estabelecimento fixo.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Tributário do Fisco Municipal da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: "*O contribuinte do ISS é o prestador do serviço, e a sua base de cálculo é o preço do serviço*".

Além disso, será sujeito passivo, ao lado do contribuinte, o chamado responsável[48], nas situações em que a lei assim determinar. Com efeito, o **art. 128 do CTN** dispõe:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: "*Acerca do ISS (imposto sobre serviços) e a sua regulamentação por lei complementar nacional, diz-se que os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais*".

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A propósito, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo[49] destacam o momento em que exsurge hipótese de responsabilidade tributária no ISS:

"A responsabilidade é visualizada no regime de fonte, em que o legislador atribui ao contratante dos serviços (tomador), a obrigação de reter o ISS, no caso de o contribuinte (prestador dos serviços) não emitir a nota fiscal de serviços, documento equivalente, ou o competente recibo; ou não apresentar prova de inscrição na repartição fiscal do Município".

Da mesma forma, os eminentes doutrinadores[50] tecem comentários sobre as situações de solidariedade e responsabilidade por sucessão:

> "A solidariedade ocorre no caso de os serviços serem prestados por consórcios de empresas, podendo o Município exigir o tributo indistintamente de cada um dos consorciados, apesar de os mesmos terem acordado, entre si, questões afetas à responsabilidade pelo pagamento do tributo. A sucessão ocorre nos casos de falecimento em que o de cujus era devedor do imposto, passando a ser responsável o herdeiro; nos casos de fusão, cisão e incorporação, relativamente ao imposto devido pelas empresas fusionadas, cindidas ou incorporadas".

Uma vez superada a distinção entre contribuinte e responsável do ISS, procure memorizar, por derradeiro, que **não** serão considerados contribuintes, à luz do art. 2º, II, da LC n. 116/2003:

a) os que prestam serviços em relação de emprego;
b) os trabalhadores avulsos (estivadores, conferentes);
c) os diretores e membros de Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades.

Acerca da distinção entre o trabalhador autônomo e o trabalhador avulso, para fins de tributação do ISS, na qual se enaltece o diferencial da subordinação, Hugo de Brito Machado[51] ensina:

> "Trabalhador autônomo é o que presta serviços por sua própria conta, tem condições para o desempenho de sua atividade sem subordinar-se àquele a quem trabalha. Sua prestação de serviços é, para ele prestador, permanente, mas em relação a determinada pessoa para a qual o serviço é prestado a prestação pode ser permanente ou eventual". Já o "Trabalhador avulso é o que presta serviços com a intermediação do sindicato de sua categoria, regido por legislação específica. Ou, então, presta serviços na dependência daquele para quem trabalha, sem caracterizar-se como empregado, apenas em razão da natureza eventual do serviço prestado".

Ademais, diz-se que **não** será, igualmente, contribuinte do ISS:

1. o prestador de serviço de comunicação ou de **transporte interestadual e intermunicipal**, uma vez devendo se submeter à incidência do ICMS;

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Ordem dos Advogados do Brasil (136º Concurso), em 14-09-2008: "*São contribuintes do ISS os prestadores de serviços de transporte municipal e intermunicipal*".

2. o prestador de serviços exportados para o exterior, em razão da norma desonerativa (isenção heterônoma), constante do art. 156, § 3º, II, da CF e do art. 2º, I, da LC n. 116/2003.

2.3 Fato gerador

O fato gerador do ISS é a prestação – por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo – de serviços constantes da Lista anexa[52] à LC n. 116/2003, a qual enumera, aproximadamente, 230 serviços, divididos em 40 itens.

Desse modo, em face do princípio da estrita legalidade tributária (art. 150, I, da CF; e art. 97 do CTN), os Municípios, para que possam cobrar o ISS dos prestadores de serviços, devem instituí-lo por meio de lei ordinária própria, que poderá adotar todos os itens da Lista de Serviços anexa à lei complementar, ou apenas alguns deles, sendo-lhes, porém, defeso criar serviços não previstos nessa norma complementar, sob pena de inconstitucionalidade.

Acerca da dependência da lei complementar no desenho do fato gerador do ISS, Hugo de Brito Machado[53] externa a sua opinião:

> "A nosso ver, em face da norma acima transcrita, é induvidoso que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar defina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição Federal atribuiu aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar".

Nesse passo, torna-se possível destacar, desde logo, quais os serviços que **não** estão compreendidos no fato gerador do ISS:

a) a prestação de serviço a si próprio;
b) a prestação de serviço decorrente de vínculo empregatício;
c) a prestação de serviço por prestadores de trabalho avulso e por sócios ou administradores de sociedade;
d) a prestação de serviços para o exterior (isenção heterônoma para o ISS, prevista no art. 156, § 3º, II, da CF e art. 2º, I, da LC n. 116/2003);
e) a prestação de serviços pelo próprio Poder Público (imunidade – art. 150, VI, "a", CF);
f) a prestação de serviço público específico e divisível, com utilização efetiva ou potencial, por se tratar de campo de incidência das taxas de serviço (art. 145, II, CF);
g) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (campo de incidência do ICMS – art. 155, II, CF).

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Ordem dos Advogados do Brasil (136º Concurso), em 14-09-2008: "*Os serviços públicos específicos e divisíveis prestados ao contribuinte não se sujeitam à incidência do ISS*".

Quanto ao último tópico do quadro em epígrafe (letra g), o fato gerador do ISS será a prestação do serviço que não se confunda com aquela correspondente à do ICMS – prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, II, CF). A esse propósito, Ricardo Lobo Torres[54] ensina:

> "O ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissoluvelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre os fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre a produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece de enumeração taxativa na lei complementar".

Com efeito, o campo de incidência do ISS é fronteiriço ao de impostos que incidem sobre a produção e circulação de riquezas, abrindo-se para possíveis conflitos tributários[55] (por exemplo: ISS versus ICMS; ISS versus IPI; ISS versus IOF).

Na busca da precisa delimitação dos contornos do fato gerador do ISS, em seu estrito campo de incidência, é fundamental estabelecermos os parâmetros semânticos que diferenciam "serviços" de "produtos industrializados" e, até mesmo, "serviços" de "mercadorias".

2.3.1 Conceito de produtos industrializados

No sentido comum, o produto industrializado é o resultado da produção física ou mental (v.g., produtos agrícolas, produtos da indústria; e produtos da imaginação). Todavia, para a legislação tributária, o que importa é o conceito de produto industrializado que consta do parágrafo único do art. 46 do CTN:

> "Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou o aperfeiçoa para o consumo servindo-se de matéria-prima, que é a substância bruta principal e essencial com que é produzida ou fabricada alguma coisa".

Assim, o produto industrializado é posto no ciclo econômico da fonte de produção até o consumo, por meio das chamadas operações de circulação de mercadorias. Desse modo, enquanto o bem se acha na disponibilidade do industrial que o produz, recebe, desde já, a denominação de produto industrializado; uma vez colocado pelo industrial no ciclo econômico (v.g., uma venda), será identificado, de um lado, ainda, como produto industrializado (para a legislação do IPI) e, de outro, como mercadoria (para a legislação do ICMS); e, finalmente, chegando às mãos do consumidor final, encerra, pois, o ciclo de operações de circulação.

ISS versus **IPI:** o IPI não incide sobre os serviços constantes da Lista do ISS, por serem inconfundíveis as incidências de um e de outro imposto. Por exemplo, a LC n. 116/2003, no item 14 (subitens 14.1 a 14.13) da Lista, referindo-se a "serviços relativos a bens de terceiros", retirou operações do campo da incidência do IPI para situá-las no campo do ISS, ao prever, como alvo de incidência do imposto municipal os serviços de recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização. Com isso, prevaleceu a Lei Complementar (ISS) sobre a Lei Ordinária (IPI), no caso específico de destinação.

Acerca da distinção entre o campo de incidência do IPI e o do ISS, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo[56] ensinam:

> "Embora o IPI e o ISS impliquem um "fazer", a atividade de industrialização compreende a produção ou beneficiamento de bens em massa, repetidos, sendo distinta de serviço, por possuir individualidade. Embora os impostos apresentem um natural substrato econômico (inerente à própria capacidade contributiva), há que se considerarem as distintas categorias jurídicas tributárias, inexistindo sentido em conferir-se preeminência a etapas econômicas (produção, circulação, consumo), para a conceituação do serviço.
> Os tributos distinguem-se pela circunstância de que o IPI não consiste unicamente num "fazer", mas também num "dar" (produto industrializado), decorrente de operações de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou recondicionamento, e renovação ou recondicionamento. O ISS implica apenas um "fazer", mediante esforço pessoal, que pode (ou não) traduzir-se num bem corpóreo, ou na utilização de materiais".

De nossa parte, entendemos que, se a Constituição deu à Lei Complementar (especial) a competência para definir os serviços de qualquer natureza não

compreendidos na competência dos Estados e do Distrito Federal (art. 156, III), é porque se pretendeu que esta – a lei complementar – prevalecesse em relação à legislação ordinária. É evidente que a LC n. 116/2003 definiu, por meio de sua Lista, os serviços de competência tributária dos Municípios, e que, por se tratar de serviços, não se confundem com a industrialização. Até porque a Constituição, quando quer a tributação pelo IPI, assevera que este incidirá sobre produtos industrializados, e, por outro lado, quando quer a tributação do ISS, preconiza que este incidirá sobre serviços. Desse modo, não há como entender presentes, na Lista de serviços do ISS, itens que estejam sujeitos também ao IPI.

Com efeito, estamos convencidos de que as hipóteses de industrialização constantes da Lista de serviços, na verdade, foram consideradas pelo legislador complementar como hipóteses de serviços, com fundamento no art. 146, I, da CF. É o que torna a LC n. 116/2003 "norma definidora de serviços sujeitos ao ISS" e, ao mesmo tempo, "norma dirimidora de conflitos de competência".

Por fim, ainda no âmbito do leasing, questionamentos relevantes ganharam destaque no STF, nos últimos anos: **(1)** quais são os impostos que incidirão na hipótese do leasing-importação (ou leasing internacional)? e **(2)** é possível que sobre uma mesma operação ocorra a incidência simultânea, de um lado, do ICMS/IPI (e também do II), e também, simultaneamente, do ISS?

Frise-se, desde já, que o caso concreto versou sobre a operação de importação de sistema de tomografia computadorizada, amparada por contrato de arrendamento mercantil.

O STF (RE 429.306, rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª T., j. em 01-02-2011), em impactante decisum, entendeu que sobre a importação via leasing deve haver a incidência de II e IPI. A questão mais delicada refere-se à aceitação, no mesmo julgado, da incidência simultânea do ISS, sem que isso pudesse ser classificado como "bitributação". Assim sendo, o polêmico veredicto da Corte Suprema, em resumidíssimo voto de autoria do Ministro Relator Joaquim Barbosa, deu guarida à tributação concomitante entre ISS e IPI. Vale dizer que, para o STF, o leasing-importação materializa-se em "serviço" (tributável pelo ISS) e, ao mesmo tempo, corporifica-se em "produto" (sujeito ao IPI e, até mesmo, ao II).

Data maxima venia, a nosso modesto pensar, a visão do STF mostrou-se distorcida, uma vez que os dois impostos (IPI e II) não se confundem, à luz das inúmeras razões expostas neste tópico. Com efeito, se o fato gerador diz respeito a um "serviço", não há que se cogitar da incidência dos dois outros gravames federais mencionados (II e IPI). Todavia, por enquanto, esse é o entendimento prevalecente na STF.

2.3.2 Conceito de operações relativas à circulação de mercadorias

Na hipótese de conflito entre o ISS e o ICMS, torna-se necessária a conceituação de "**operações relativas à circulação de mercadorias**".

Em primeiro lugar, o substantivo **"operações"**, como núcleo da materialidade da hipótese de incidência do ICMS, traduz a prática na qual se transmite um direito (posse ou propriedade)[57]. Dá-se ênfase a esse vocábulo, no propósito de apenas "tributar os

movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade"[58] ou, em outras palavras, os "atos ou negócios jurídicos, realizados entre pessoas, que possuem a aptidão de ultimar as consequências específicas à circulação de mercadorias"[59].

Quanto à expressão **"relativas à circulação"**, é importante enfatizar que só ocorrerá "circulação" quando houver a transmissão jurídica do bem, passando-o de uma pessoa para outra, com nítida mudança de patrimônio e de titularidade. Trata-se da própria "ideia de mutação dos direitos de posse ou de propriedade das mercadorias"[60]. A esse respeito, Roque Carrazza enfatiza:

> "É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há o que falar em tributação por meio do ICMS. Esta ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, etc.), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal".

Por fim, **"mercadorias"** não correspondem a qualquer tipo de bem móvel. Em trocadilho, poder-se-ia dizer: toda mercadoria é um bem, mas nem todo bem é uma mercadoria[61]. Com efeito, "não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. (...) Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria"[62]. Em outras palavras, o elemento adjetivo "mercadoria" indica o bem corporeamente móvel que possui destinação certa, a revenda, com destinatário mais definido ainda: o consumo. Sobre tal aspecto econômico-contábil, José Eduardo Soares de Melo[63] assevera:

> "Mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente".

Passemos, agora, à distinção entre os campos de incidência do ISS e do ICMS.

ISS versus **ICMS:** uma vez definido o conceito de "operações relativas à circulação de mercadorias", fica fácil perceber a possível zona de intersecção entre os campos de incidência do ISS e ICMS. De fato, "a realidade mostra inúmeras situações onde poderia ocorrer conflito tributário se apenas fossem utilizados conceitos econômicos (ao invés dos imprescindíveis critérios jurídicos), a saber: (a) o fornecimento de concreto para uma obra de construção civil constitui material auxiliar na prestação de serviços, enquanto o concreto vendido em loja caracteriza mercadoria; (b) o remédio ministrado ao paciente hospitalar não se qualifica como mercadoria, mas um bem utilizado na prestação de serviço médico; (c) garçom, que serve fregueses do restaurante não realiza prestação de serviços, mas participa do fornecimento de alimentação"[64].

Todavia, a lei complementar não poderá distorcer o conceito de serviços utilizado pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço, no sentido que o sistema constitucional tributário confere a tal termo (arts. 109 e 110, CTN).

A propósito dos serviços de transporte, a LC n. 116/2003 deverá excluir do seu âmbito os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, afetos ao ICMS (art. 155, II, da CF). De fato, "todo e qualquer serviço que não seja de comunicação

e de transporte interestadual e intermunicipal sujeita-se ao ISS, por expressa determinação constitucional, inclusive o de **transporte municipal (transporte no âmbito territorial do município)**"[65].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Consulplan Consultoria, para o cargo de Fiscal Tributário da Prefeitura Municipal de Paulo Afonso/BA, em 30-03-2008: "*Em uma operação de fiscalização, um Fiscal Tributário Municipal deparou com certa empresa que realizava o transporte rodoviário de passageiros dentro do território do mesmo município. Dado o contexto do transporte, diz-se que ocorreu o fato gerador para o ISSQN*".

Em esclarecedora ementa, o STJ tratou de relevante caso de ISS em serviço de transporte dentro do mesmo município, cuja ementa, conquanto longa, é demasiado esclarecedora, em face de seu caráter didático:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ISSQN. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS QUE SE INICIA E TERMINA EM UM MESMO MUNICÍPIO. SERVIÇO ESTRITAMENTE MUNICIPAL. CARACTERIZAÇÃO. COMPETÊNCIA MUNICIPAL. ARTIGO 156, III, DA CF/1988.
>
> **1.** O ISSQN incide sobre a prestação de serviço de transporte que comece e termine no território de um único Município, ainda que, por uma questão de traçado de ruas, o veículo transportador acabe perpassando, em alguns trechos do percurso, pelos lindes de outro Município, o que não retira a natureza estritamente municipal do contrato de transporte celebrado entre o prestador e o tomador do serviço.
>
> **(...)**
>
> **5.** A Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56/87, revogada pela Lei Complementar 116/03, encartava o serviço de "transporte de natureza estritamente municipal" (Item 97).
>
> **6.** A novel Lista de Serviços, introduzida no ordenamento jurídico pela Lei Complementar 116/03 (que revogou o artigo 8º, do Decreto-Lei 406/68, e a Lei Complementar 56/87, entre outros dispositivos legais), também elencou o "serviço de transporte de natureza municipal" como tributável pelo ISS (Item 16, Subitem 16.01).
>
> **7.** É cediço na doutrina que: (i) "Ao se falar em transporte estritamente municipal, está-se tributando apenas o transporte que é iniciado e termina no âmbito do próprio Município. É o transporte feito por táxi, ônibus, caminhão, etc., mas realizado apenas dentro do município" (Sérgio Pinto Martins, in Manual do Imposto Sobre Serviços, 7ª ed., Ed. Atlas, São Paulo, 2006, págs. 259/260); (ii) "... a doutrina e a jurisprudência são firmes e unânimes no reconhecer a não incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte estritamente municipal. E assim o reconhecem, precisamente, porque a Constituição não outorgou aos Estados e ao Distrito Federal competência para criação de ICMS sobre serviços de transporte municipal, mas a conferiu, tão só, para a instituição desse imposto quanto aos serviços de âmbito interestadual (aqueles cujo início se dá num Estado ou no DF e que têm fim em outro Estado, ou no DF) ou intermunicipal (os que tem início e fim em Municípios do mesmo Estado ou do DF)". (Aires F. Barreto, in "ISS na Constituição e na Lei", 2ª ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65); e (iii) "... está dentro do campo tributável dos Estados ou do Distrito Federal qualquer serviço de transporte de pessoas, bens, mercadorias ou valores, prestado em caráter negocial, exceção feita ao realizado totalmente dentro do território do Município, hipótese em que este é que estará autorizado a tributar o fato, por meio de ISS" (Roque Antônio Carraza, in "ICMS", 9ª ed., Ed. Malheiros, São Paulo, 2003, pág. 140).
>
> **8.** In casu, restou assente na instância ordinária que as linhas de ônibus exploradas pela empresa trafegam nos municípios de Belo Horizonte e Contagem, que compõem a Região Metropolitana da capital mineira, sendo certo, contudo, que iniciam e encerram seus itinerários dentro do território do município de Belo Horizonte, razão pela qual se configura fato jurídico tributário ensejador da incidência do ISS, e não de ICMS.
>
> **9.** Recurso especial desprovido. (REsp 879.797/MG, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. 04-11-2008)

Note que o serviço de transporte estritamente municipal, que comece e termine no território de um único município, deflagrará a incidência de ISS, ainda que o veículo acabe transpondo, aqui e acolá, os limites territoriais da cidade, entrando no município circunvizinho e saindo dele, para levar a bom termo o traçado que lhe é imposto.

Em tempo, é importante destacar que o mesmo STJ[66] deu tratamento específico – e diverso – para o caso de transporte (entrega em domicílio) de gás liquefeito de petróleo (GLP), entendendo que se tratava de circulação de mercadorias, passível de incidência do ICMS:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE E ENTREGA EM DOMICÍLIO DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. INEXISTÊNCIA DE SERVIÇO AUTÔNOMO, E SIM DE ATIVIDADE-MEIO ÀS OPERAÇÕES COM COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS. (...) 2. A entrega em domicílio de GLP não configura serviço autônomo de "transporte, coleta, remessa ou entrega de bens ou valores, dentro do território do município", mas apenas meio idôneo à realização das operações mercantis com combustíveis líquidos, não se sujeitando, portanto, à incidência do ISS. 3. Recurso especial provido. (REsp 612.490/MA, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. 04-08-2008)

Por fim, vale a pena tratarmos da incidência múltipla de ICMS e ISS, nos casos de prestação de serviços com entrega de mercadorias.

Os serviços podem ser puros (v.g., consulta médica, serviço de parecer de um advogado) ou mistos – aqueles serviços puros, em que há aplicação de mercadorias (v.g., dentista que fornece material na obturação; ou a "concessionária de veículos que vende peças/ICMS e presta serviços/ISS"[67]).

Para o deslinde das questões que podem surgir, utiliza-se o legislador complementar d a teoria da preponderância do serviço em relação à mercadoria. Observe seus parâmetros:

Os serviços, se vierem incluídos na Lista, ficam sujeitos apenas ao ISS, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de mercadorias (art. 1º, § 2º, da LC n. 116/2003). Por sua vez, caso ocorra o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não especificados na Lista, incidirá o ICMS, exclusivamente. No caso de incidência exclusiva do ICMS, a base de cálculo do ICMS será o valor total da operação, isto é, a soma do serviço e da mercadoria. É o que ocorre com os restaurantes, conforme a **Súmula n. 163 do STJ** – "O fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares constitui fato gerador do ICMS a incidir sobre o valor total da operação" (ver art. 155, X, "b", da CF; art. 2º da LC n. 87/96).

Em outras palavras, sobre as operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na Lista de que trata a LC n. 116/2003, e incide o ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida Lista. Assim vem entendendo o STF[68].

Por fim, há, ainda, na Lista anexa à LC n. 116/2003, a denominada atividade mista, isto é, sobre os serviços puros, haverá a incidência do ISS, e, sobre o fornecimento de mercadorias, a incidência do ICMS (subitens 7.02; 7.05; 14.01; 14.03; 17.11).

Nesse passo, uma vez superados os conceitos de produtos industrializados e de mercadorias, mister se faz a elucidação do que vem a ser o "serviço".

2.3.3 Conceito de serviços, para fins de incidência do ISS

O "serviço" é um "bem intangível, imaterial e incorpóreo"[69], que se traduz no trabalho ou atividade economicamente mensurável, a ser executado por uma pessoa com relação à outra. A prestação do serviço tributável pelo ISS é aquela in commercium, com

um negócio jurídico subjacente, detentor de conotação econômica – até porque "a natureza incorpórea do serviço não impede que sua prestação tenha conteúdo econômico"[70].

A propósito da ideia de lucro, própria do serviço atingível pelo ISS, "registre-se que, recentemente, o STF, em julgado de ação direta de inconstitucionalidade, concluiu que a prestação de serviços públicos concedidos, bem como de atividades estatais delegadas, por revelarem intuito lucrativo, submetem-se à incidência do ISSQN"[71]. Trata-se da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.089-DF (rel. Min. Carlos Britto, rel. p/ o acórdão Min. Joaquim Barbosa, j. 13-02-2008).

Ademais, acerca do formato conceitual de "obrigação de fazer", ínsito ao fato gerador do ISS, cujos contornos definitórios devem ser buscados na órbita do direito privado, Regina Helena Costa ensina[72]:

> "Impõe-se definir o que deve ser entendido por serviço de qualquer natureza, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou à lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que 'toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição' (art. 594). Trata-se, pois, de uma obrigação de fazer".

A Lei Complementar afeta ao ISS, em vez de dar uma definição teórica de serviços, optou por disciplinar uma Lista de situações tributáveis pelo imposto – um rol anexo à própria LC n. 116/2003, que contém a relação de serviços sujeitos à exação. Tal enumeração apresenta-se **exaustiva ou taxativa** (numerus clausus) – sob o ponto de vista literal –, entretanto, em uma perspectiva conceitual e individualizada desses tópicos, a Lista poderá abrir-se à exegética via ampliativa (numerus apertus)[73]. A jurisprudência do STF e a do STJ mantêm-se uníssonas quanto à aceitação da taxatividade da lista[74].

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Tributário do Fisco Municipal da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: "*A Lista de serviços anexa à LC n. 116/2003, que dispõe acerca do ISSQN, é taxativa por imposição constitucional*".

A propósito, Kiyoshi Harada[75] discorre sobre a taxatividade do rol e sobre a interpretação a que se deve proceder:

> "A jurisprudência da Suprema Corte, após algumas vacilações, acabou por acolher a tese majoritária na doutrina, no sentido da taxatividade da Lista ressalvando, contudo, que a sua taxatividade não exclui a interpretação de que cada um de seus itens alcance maior ou menor compreensão, atingindo serviços que, se não individualizados, devam considerar-se abrangidos".

Diante disso, "a questão que se coloca é a de saber se alguns itens da Lista comportam interpretação extensiva ou aplicação analógica, ou se devem conter-se nos estreitos limites da interpretação estrita ou restritiva"[76].

No entanto, será demonstrado, a seguir, que a via ampliativa (interpretação analógica ou interpretação extensiva) é a mais adequada quando se analisam determinados tópicos da enumeração – "ponto em que estão normalmente de acordo quer os que sustentam a 'taxatividade' da Lista, quer os que defendem a posição oposta"[77] –, muito em razão do fato de que alguns itens contemplam em seu texto a expressão "e congêneres", sem

decifrar quais são eles. Tal expressão mostra-se como uma "cláusula geral"[78] que precisa ser aclarada à luz da distinção entre **interpretação analógica** versus **interpretação extensiva** versus **analogia**, até porque "a analogia não se confunde com a interpretação extensiva ou mesmo com a interpretação analógica"[79]. Passemos à diferenciação:

1. **Interpretação extensiva:** a interpretação extensiva ocorre nos limites do sentido literal possível dos termos e expressões que tenham sido utilizados pelo legislador. Assim, esse tipo de exegese permite que se aplique a regra a situações compreendidas num sentido mais amplo do termo ou expressão, mas sem extrapolar os limites semânticos da lei.

No cotejo entre a interpretação extensiva e a analogia, diz-se que a primeira obsta a criação do direito; a analogia, por sua vez, dá margem a ela. Interpreta-se extensivamente partindo-se da formulação literal da norma, declarando-se o sentido dela, por meio de uma "simples implicação, pela extensão, do preceito legal a casos não expressamente referidos, mas implicitamente contidos no âmbito de validade da norma"[80]. De outra banda, na analogia, o intérprete vai além do pensamento do legislador, criando o direito pela aplicação da norma. Frise-se que a interpretação extensiva é admissível na seara tributária, não ofendendo o art. 108, § 1º, do CTN ("o emprego da analogia não poderá resultar em exigência de tributo não previsto em lei").

2. **Interpretação analógica:** trata-se de uma espécie de interpretação extensiva, sendo permitido considerá-la como um tipo de "interpretação por analogia", ou seja, como "processo interpretativo analógico previamente determinado pela lei"[81], nos casos em que o legislador se vale de expressões como "e congêneres", "e outras semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", dentre outras tantas. Assim, é o próprio legislador que ordena a mencionada técnica hermenêutica, aliás, bastante utilizada no âmbito das normas penais incriminadoras, mas nunca a "analogia", em virtude do princípio nullum crimen, nulla poena sine lege. Aliás, pelo mesmo motivo garantidor da estrita legalidade na órbita penal, proíbe-se, na esfera tributária, a analogia para se criar o tributo – fenômeno igualmente dependente da lei.

A propósito do confronto da interpretação analógica com a analogia, diz-se que, na interpretação analógica, é da vontade da lei abranger a semelhança; na analogia, por outro lado, é da vontade do intérprete preencher a lacuna, extrapolando-se o sentido semântico da norma e a aplicando fora do sentido possível dos termos utilizados. Na interpretação analógica, tem-se uma operação intelectual de cunho revelador, pesquisando-se a extensão da norma intra muros (por exemplo, no caso da Lista de serviços, em que o intérprete deve se manter no interior de cada um de seus itens), por ordem do próprio legislador. Na analogia, por sua vez, há operação intelectual de cunho preenchedor, fazendo-se incidir uma lei em hipótese por ela não abarcada.

Ressalte-se que a interpretação analógica é admissível na seara tributária, não ofendendo o art. 108, § 1º, do CTN.

3. Analogia: também chamada de "aplicação analógica", trata-se de método de aplicação da norma pela integração no sistema jurídico. Sua função perante a norma-objeto da exegese não é "interpretá-la", mas "integrá-la", diante de hipótese não contemplada no texto legal. Assim, procura-se colmatar a lacuna pela analogia. Desse modo, o dilema que se põe diante do intérprete, que se vale da analogia, não é a obscuridade ou a incerteza da lei, mas a própria ausência desta. Enquanto na interpretação, procura-se descobrir a vontade do legislador, ampliando a letra e o pensamento da lei, na analogia a missão do exegeta é suprir tal vontade, expandindo a própria lei. Como a matéria tributária está submetida à lei, fácil é perceber que "a Lista não suporta o recurso à analogia"[82].

O STF, com acerto, utilizou a expressão "interpretação ampla e analógica", no julgado abaixo:

EMENTA: CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENÇA. A ELE ESTÃO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, EM FACE DA NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. (...) II – Aplicação do Decreto-Lei n. 406/68, com a redação que lhe atribuiu o Decreto-Lei n. 834/69, art. 3º, VIII. III – A Lista a que se referem o art. 24, III da Constituição e art. 8º do Decreto-Lei n. 83/69 é taxativa, embora cada item da relação comporte interpretação ampla e analógica. IV – Recurso extraordinário não conhecido. (RE 75.952/SP, 2ª T., rel. Min. Thompson Flores, j. 29-10-1973)

O STJ, por outro lado, acabou utilizando a expressão "interpretação extensiva", sem deixar claro que teria pretendido diferenciá-la da "interpretação analógica". Entretanto, na dúvida, podemos aceitar a expressão mais abrangente ("interpretação extensiva"), desde que aglu-tinadora, verdadeiramente, da espécie "interpretação analógica". Observe as duas ementas abaixo:

EMENTA (STJ.1): RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. A Lista da legislação municipal dos serviços tributáveis deve ater-se ao rol da legislação nacional, a teor da Constituição da República de 1969. Imperativo do princípio que impõe o numerus clausus. Admissível a interpretação extensiva e analógica. Vedada, porém, a analogia. Aquelas respeitam os marcos normativos. A última acrescenta fatos novos. (REsp 1.837/SP, 2ª T., rel. Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, j. 15-08-1990)

EMENTA (STJ.2): TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. 1. Embora taxativa, em sua enumeração, a Lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte. 2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da Lista de serviços apresentam expressões do tipo "congêneres", "semelhantes", "qualquer natureza", "qualquer espécie", dentre outras tantas . 3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. 4. Recurso especial improvido. (REsp 121.428/RJ, rel. Min. Castro Meira, 2ª T., j. em 1º-06-2004) (Grifos nossos) (**Observação:** ver, igualmente, o **(I)** REsp 879.797/MG, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. em 04-11-2008, no qual se mencionou a expressão "leitura extensiva de cada item"; e **(II)** o REsp 1.111.234/PR, rel. Min. Eliana Calmon, 1ª T., j. em 23-09-2009, em que se utilizou a expressão "interpretação extensiva para serviços congêneres").

Nesse passo, a doutrina tem apontado a inconstitucionalidade daqueles itens que

indicam falsamente a ocorrência de “serviços”, conforme orienta Regina Helena Costa[83]:

> “Relevante registrar que a Lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116, de 2003, contempla vários itens que, evidentemente, não constituem serviços, tais como a cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda (item 3.02) e a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza (item 3.04), e cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário (item 3.05). Nesse aspecto, a lei em exame é inconstitucional”.

A propósito dessa situação, vale a pena mencionar um recente julgamento, em 2011, em que o STJ analisou importante caso afeto a serviço de reboque de embarcação, hoje previsto na Lista anexa à LC n. 116/2003 (item 20.01) e, portanto, tributável. Ocorre que, à época do fato gerador, sob a vigência do DL n. 406/68, tal serviço não constava de sua anexa Lista (“Item 87: Serviços portuários e aeroportuários; utilização de porto ou aeroporto; atracação; capatazia; armazenagem interna, externa e especial; suprimento de água, serviços acessórios; movimentação de mercadorias fora do cais”), e, ipso facto, a possível incidência do imposto representaria a tributação por analogia, em nítida afronta ao § 1º do art. 108 do CTN. Observe a ementa:

> **EMENTA:** PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. LISTA DE SERVIÇOS (DL 406/68). REBOCAGEM E ATRACAÇÃO. SERVIÇOS DIFERENCIADOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DENTRO DOS PARÂMETROS ESTABELECIDOS PELA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PROVIDOS. 1. Cumpre investigar se o ISS incide sobre o serviço de reboque de embarcações, ainda mais no caso dos autos em que não está previsto no item 87 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68, com a redação dada pela LC n. 56/87. 2. A questão acerca da taxatividade da lista de serviços do DL 406/89 encontra-se superada tanto nesta Corte como do E. STF. Sobreleva notar, contudo, que a jurisprudência pacificada nas Turmas que compõem a Primeira Seção é no sentido de que, para fins de incidência do ISS, o serviço deverá ser idêntico ao expressamente previsto. 3. De uma forma simplista, o reboque tem a finalidade de facilitar a atracação de embarcações, razão pela qual não se trata, obviamente, de serviços congêneres. Tanto assim que a LC n. 116 de 31.07.2003, revogadora da LC n. 56/87, em seu item 20.01 incluiu, dentre outros, os serviços de reboque na referida Lista de Serviços, sem, contudo, excluir os de atracação, visto que não se trata de serviço idêntico. 4. Não há como fazer incidir o ISS sobre os serviços de rebocagem na vigência do Decreto-Lei n. 406/68, sob pena de estar criando exação contra o disposto no art. 108, § 1º, do CTN, tanto em face da ausência de expressa previsão legal, como por não ser idêntico ao serviço de atracação, o que, por conseguinte, inviabiliza a interpretação extensiva ou analógica da Lista em comento. 5. Do cotejo entre as posições jurisprudenciais e os ensinamentos doutrinários, infere-se que é imprescindível, portanto, a definição e a natureza do serviço a ser incluído no rol daqueles taxados pelo ISS, ainda mais quando isso se dá por força da interpretação extensiva. 6. Não basta a aparente semelhança para que se possa flexibilizar a taxatividade da referida Lista; tampouco, a circunstância de o serviço de rebocagem estar atualmente sujeito ao ISS, por si só, não legitima a sua cobrança com base na legislação anterior. 7. Embargos de divergência providos, para excluir a incidência de ISS sobre serviços de rebocagem durante a vigência do DL 406/68. (EREsp 887.360/BA, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª T., j. em 23-02-2011)

Assim, a lei municipal deverá sempre se ater ao princípio constitucional da legalidade e tipicidade cerrada da lei, para evitar a extrapolação do elemento-signo “congêneres” para além do marco normativo, fazendo nascer prestação de serviço não compatível com a condição taxativa do rol contido na LC n. 116/2003.

2.4 Base de cálculo

A base de cálculo do ISS é o **preço do serviço** (o seu “valor bruto”), consoante o art. 7º da LC n. 116/2003. Tal valor não incluirá parcelas relativas a juros, seguros, multas ou

indenizações, entretanto, a nosso ver, os eventuais descontos, pelo fato de influírem decisivamente no preço dos serviços, deverão ser computados.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Auditor Tributário do Fisco Municipal da Prefeitura de Ipojuca/PE, em 12-07-2009: "*O contribuinte do ISS é o prestador do serviço, e a sua base de cálculo é o preço do serviço*".

Acerca da amplitude semântica do que vem a ser o "preço bruto" do serviço, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo[84], citando entendimento do STJ, esclarecem:

> "No cálculo do tributo, não devem ser incluídos os valores relativos a seguro, juros e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas – como multas e indenizações –, pois tais verbas têm natureza jurídica diversa (financeira, ressarcitória) do respectivo preço contratual. Nessa mesma situação, devem ser considerados os valores relativos a descontos/abatimentos (condicionais ou incondicionais), porque caracterizam diminuição do preço dos serviços e consequente redução da base de cálculo, tendo o STJ, entretanto, decidido que 'o preço do serviço deve, pois, ser considerado o preço bruto, sem levar em consideração o desconto feito, pela liberalidade do prestador' (REsp. 12.468-0/SP, DJU 08-08-1994)".

Daí se falar que os serviços gratuitos não podem ser onerados pelo tributo, pela falta de base de cálculo, hábil a configurar a hipótese legal de incidência do gravame. Com efeito, o fato gerador do ISS caracteriza-se pela efetiva prestação remunerada de serviços a terceiros, e não pelo contrato ajustado. Se o serviço for gratuito, ou em benefício próprio do prestador, não ocorre subsunção do fato à norma, dando oportunidade à não incidência do imposto. Quanto à gratuidade do serviço, o STF já se manifestou:

> **EMENTA:** ISS EXIGIDO EM RELAÇÃO A INGRESSOS GRATUITOS ("PERMANENTES"), FORNECIDOS POR EXIBIDORES DE ESPETÁCULOS CINEMATOGRÁFICOS. Cobrança indevida, por falta de base de cálculo, capaz de configurar a hipótese legal de incidência (art. 9º do CTN). Recurso extraordinário de que não se conhece. (RE 112.923, rel. Min. Octavio Gallotti, 1ª T., j. 10-04-1987)

Da mesma forma, caso não se possa aferir o valor correspondente do serviço – como no caso daqueles prestados por profissionais liberais, a saber, advogados, médicos ou dentistas –, calcular-se-á o tributo a partir de um único valor pago periodicamente. Nesse caso, teremos um ISS fixo, sendo impróprio falar em grandezas quantificadoras do fato gerador, como alíquota e a própria base de cálculo. A propósito, Roque Antonio Carrazza[85] sustenta a inconstitucionalidade dos chamados impostos fixos, uma vez que, despidos de preocupação com as condições pessoais do contribuinte, seriam violadores do Princípio da Capacidade Contributiva.

2.5 Alíquota

No tocante às alíquotas do ISS, sua tributação será fixa ou proporcional, de acordo com as características do sujeito passivo.

A tributação fixa, conforme se disciplinou acima, refere-se a um único valor pago periodicamente pelos profissionais liberais que executam serviços pessoais. De outra banda, a tributação proporcional está adstrita à aplicação de uma alíquota sobre o movimento econômico das empresas que prestam serviços.

Não é demasiado enfatizar que o ISS é um imposto eminentemente **fiscal**, não

demonstrando potencialidade reguladora de mercado ou da economia, como ocorre com alguns impostos extrafiscais, ditos “flexíveis”, tais como II, IE, IPI, IOF.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Ordem dos Advogados do Brasil (136º Concurso), em 14-09-2008: “*O ISS, como fator de regulação da economia no setor de prestação de serviços, tem função eminentemente extrafiscal*”.

Aliás, os municípios possuem autonomia para fixar as alíquotas do imposto, por meio de suas leis ordinárias municipais, **respeitados os limites** que devem ser determinados em lei complementar. Observe os comandos normativos, com nossos grifos, que tratam da fixação de limites de alíquota para o ISS:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Cesgranrio, para o cargo de profissional Jr. da Petrobras (Formação: Direito), em setembro de 2008: “*O Muni-cípio editou lei ordinária re-duzindo de 3% para 1% a alíquota do ISS, incidente sobre serviços prestados por hóteis, apartservices condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis-residência, hotelaria marítima, pensões, motéis e congêneres. Essa redução não poderia ser feita, pois contraria norma prevista na Constituição Federal em vigor*”.

1. CF: Art. 156. § 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à **lei complementar**:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: “*Compete à lei complementar definir as alíquotas mínimas e máximas do ISS*”.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo IPAD (Recife/PE), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura de Barreiros/PE, em 08-06-2008.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FUMARC-PUC/MG, para o cargo de Gestor Governamental da Seplag-MG (e outras instituições), em 17-02-2008: “*No ISSQN, cabe ao Senado Federal fixar as suas alíquotas máximas e mínimas*”.

I – fixar as suas **alíquotas máximas e mínimas**; (...) (Incluído pela EC n. 37/2002)

2. ADCT: Art. 88. Enquanto **lei complementar** não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá **alíquota mínima de dois por cento**, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968; (Incluído pela EC n. 37/2002)

3. Ato Complementar n. 34/67: Art. 9º. Ficam estabelecidas as seguintes **alíquotas máximas** para a cobrança do imposto municipal sobre serviços:

I – execução de obras hidráulicas ou de construção civil, até **2%**;

II – jogos e diversões públicas, até **10%**;

III – demais serviços, até **5%.**

4. LC n. 116/2003: Art. 8º. As **alíquotas máximas** do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (Vetado)

II – demais serviços, **5% (cinco por cento)**.

A propósito, o mencionado Ato Complementar n. 34/67 (art. 9º), de duvidosa recepção pelo sistema constitucional vigente, na opinião de parte da doutrina, foi a última veiculação de limites máximos de alíquotas. Todavia, o STF já se manifestou pela não aplicação dos limites lá indicados (2% para construção civil; 10% para divertimentos

públicos; 5% para serviços em geral).

Daí se afirmar que, enquanto não for editada a lei complementar, mencionada no art. 156, § 3º, I, da CF, a alíquota mínima, em regra, será de 2% (dois por cento), nos termos do art. 88 do ADCT. Diz-se “em regra”, uma vez que tal percentual não deverá ser aplicado aos serviços para os quais não foi estabelecida qualquer alíquota mínima provisória. Nesse caso, há que se aguardar o adequado estabelecimento da grandeza por uma lei complementar. São eles: itens 32, 33 e 34 da Lista anexa ao DL n. 406/68 (execução de obras de construção civil, demolição, reparação, conservação e reformas de edificações, estradas, pontes e congêneres)[86].

De outra banda, a alíquota máxima será de **5% (cinco por cento)**, nos termos do referido art. 8º da LC n. 116/2003.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela PUC/PR, para o cargo de Procurador Municipal de Curitiba/PR, em 2007: “*Acerca do ISS (imposto sobre serviços) e a sua regulamentação por lei complementar nacional, diz-se que a alíquota máxima do imposto é de 5% (cinco por cento)”.*
> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para a Ordem dos Advogados do Brasil (136º Concurso), em 14-092008: *“Lei complementar federal pode fixar a alíquota máxima do ISS em 35% sobre o valor do serviço prestado”.*

2.6 Casos relevantes de incidência do ISS

2.6.1 O ISS e o “software”

Antes de tratarmos da possível incidência do ISS, convém destacar que as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (software) referem-se a um bem incorpóreo, não tendo por objeto uma “mercadoria” propriamente dita. Portanto, em tais operações não haverá incidência de ICMS. Todavia, outro será o tratamento, caso tenhamos a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série ou escala e comercializados no varejo (software de prateleira ou exemplar standard – off the shelf). Nesse caso, teremos o fato gerador do ICMS. Note o entendimento do STF[87]:

> **EMENTA:** (...) III. Programa de computador (software): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”, “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado software de prateleira (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176.626, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª T., j. em 10-11-1998)

Aliás, na mesma linha de raciocínio, o STF, ao analisar dispositivo de norma mato-grossense (art. 2º, § 1º, VI, da Lei n. 7.098/98), entendeu que o ICMS pode incidir sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (**STF:** MC-ADI 1.945/MT, Pleno, rel. orig. Min. Octavio Gallotti, red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes, j. em 26.5.2010).

Por outro lado, haverá incidência de ISS se estivermos diante dos chamados softwares

de encomenda, isto é, aqueles elaborados especificamente para certo usuário (Item n. 1, subitens 1.1 a 1.8, "serviços de informática e congêneres", da Lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003). Portanto, a incidência será de ICMS ou de ISS, dependendo do propósito levado a efeito. Assim entende o STJ, conforme se nota na didática ementa abaixo:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO. 1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24, da Lista de serviços, anexo ao DL n. 406/68). 2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição por qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS. (...) 4 – Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS. (REsp 123.022/RS, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 14-08-1997)

Por fim, quanto ao hardware, a discussão torna-se desnecessária: por se tratar de produto industrializado e/ou mercadoria, sujeita-se ao IPI e/ou ICMS, dependendo do caso.

2.6.2 O ISS e a locação de serviços

O tema da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis sempre ensejou candentes discussões. A dúvida permaneceu instigante: a locação de bens móveis é uma obrigação de fazer ou não? Diante de uma possível resposta afirmativa, a tributação do ISS seria indiscutível. Por outro lado, a celeuma recrudescia, à medida que se formava o convencimento de que tal locação mais se mostrava como uma "obrigação de dar" a coisa locada em condições de servir do que, propriamente, uma obrigação de fazer, afastando-se a incidência do ISS.

No anterior Decreto-lei n. 406/68, a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis era taxativamente prevista no item 52 ("Item 52. Locação de bens móveis").

A LC n. 56/87, entretanto, ampliou o texto legal no item 79, ao abarcar o arrendamento mercantil ("Item 79. Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil;"), mas continuou prevendo a locação de bem móvel como fato gerador do ISS.

Em 2003, por outro lado, o item foi **vetado** na Lista de serviços anexa à LC n. 116 (item 3.01)[88]. Curiosamente, três anos antes, **o STF**, já havia se posicionado contrariamente à incidência no emblemático RE n. 116.121:

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Funadepi (Teresina/PI), para o cargo de Procurador Fiscal do Município de Timon/MA, em 25-11-2007: "*A LC n. 116/2003 dispõe acerca do ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Com base na mencionada Lei, a locação de bens móveis é passível de tributação pelo ISS, constando expressamente na Lista de serviços anexa à própria Lei Complementar*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo IESES (São José-SC), para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007: "*Conforme entendimento pacífico do STF, o ISSQN incide sobre os contratos de locação de bens móveis*".
Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Universidade de Pernambuco (UPE/Conupe), para o cargo de Advogado da Prefeitura Municipal de Olinda/PE, em 2008: "*É legítima a cobrança de ISS, compreendendo o negócio jurídico de locação de bens móveis*".
Observação: item idêntico foi considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Instituto Ludus/PI, para o cargo de Procurador Municipal da Prefeitura de Belém do Piauí/PI, em 2009.

EMENTA[89]: TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A SUPREMACIA DA CARTA FEDERAL É CONDUCENTE A GLOSAR-SE A COBRANÇA DE TRIBUTO DISCREPANTE DAQUELES NELA PREVISTOS. ISS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do ISS revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerando contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional. (RE n. 116.121/SP, Pleno, rel. Min. Octavio Gallotti, rel. p/ Ac. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. em 11-10-2000)

Como se nota, há mais de uma década, **"segundo orientação dominante do STF, o ISS não incide na locação de bens móveis"**. Aliás, em fevereiro de 2010, o mesmo STF, fundamentando-se na decisão plenária do citado RE n. 116.121, lançou mão da **Súmula Vinculante n. 31**, pondo termo à discussão: "É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis".

A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009.

Após 7 meses, o STF voltou a chancelar o seu veredicto, demarcando a não incidência do ISS sobre locação de bens móveis, a saber, os filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para "videogames" e assemelhados (RE 626.706, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 08-09-2010).

É bom que se diga, em tempo, que a questão ainda se abre para análise, porquanto outros subitens (3.02, 3.03, 3.04, 3.05 e 15.03), afetos à prática de locação, não estiveram presentes no bojo da discussão. Por essa razão, diz-se que "o veto presidencial ao subitem 3.01 da Lista deveria abranger todo o item 3 com os subitens 3.02, 3.03, 3.04 e 3.05"[90].

Nesse passo, Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo[91] deixam claro que "embora tenha vetado o item 3.01 (concernente à "lo-cação de bens móveis), o fato é que o item 3.04 se refere expressamente à "locação e sublocação" de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, que também revelam aparente injuridicidade".

Em idêntica trilha, Ricardo Lobo Torres[92] assevera que "o veto, entretanto, provocou insuportável contradição no jogo da listagem do item 3, que continuou a agasalhar vários itens concernentes a 'serviços prestados mediante locação, cessão de direito de uso e congêneres'".

A nosso ver, em face do presente dilema, todos os subitens descritos, ainda que não abarcados na discussão travada, são desprovidos de validade jurídica, devendo ser-lhes aplicado o mesmo raciocínio utilizado para embasar o veto, em total consonância com a Súmula Vinculante n. 31[93].

Por derradeiro – e em linha oposta –, a jurisprudência do STJ sacramentou o entendimento de que “a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis”. Trata-se da **Súmula 423**, elaborada em 2010, muito em razão de jurisprudência anteriormente consolidada. Veja a ementa a seguir, que ilustra o posicionamento em formação:

> **EMENTA:** (...) TRIBUTÁRIO. COFINS. LC 70/91. ATIVIDADE DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA. (...) **2.** É firme na 1ª Seção o entendimento segundo o qual as receitas decorrentes de atividade de comercialização de bens imóveis sujeitam-se à incidência da COFINS, por integrarem esses valores o faturamento da empresa, compreendido como o resultado econômico da atividade empresarial exercida. **3.** Por essa mesma razão, equipara a jurisprudência dominante as operações compra e venda de imóveis à de locação desses bens, já que ambas geram valores que irão compor o faturamento da empresa. **4.** Nessa linha de entendimento, segundo a qual **(a)** a base de incidência da COFINS é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial e **(b)** no conceito de mercadoria da LC 70/91 estão compreendidos até mesmo os bens imóveis, com mais razão se há de reconhecer a sujeição das receitas auferidas com a operações de locação de bens móveis à mencionada contribuição. (REsp 1.010.388/PR, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. em 03-02-2009)

2.6.3 O ISS e o arrendamento mercantil (“leasing”)

O arrendamento mercantil ou leasing é um negócio jurídico que se estabelece entre uma pessoa jurídica (arrendadora) e uma pessoa física ou jurídica (arrendatária), tendo por objeto o arrendamento de um bem adquirido pela primeira, conforme vontade (e para uso) da última (ver art. 1º da Lei n. 6.099/74, acrescentado pela Lei n. 7.132/83).

Em termos simples, apenas para fins didáticos, pode-se dizer que há arrendamento mercantil quando se tem um aluguel de um bem, por certo tempo, permitindo-se ao locatário a compra dele ao final do período.

Como já se assinalou, no anterior Decreto-lei n. 406/68, a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis era expressamente prevista no item 52. Não havia menção a “arrendamento mercantil ou a leasing”. Diante disso, muitos Municípios[94] passaram a pleitear a incidência do imposto, alegando a proximidade semântica dos institutos (locação e leasing, em face da preponderância da “locação” neste último) e a necessária subsunção do leasing ao mencionado item 52. Em suma, argumentavam que ambos os institutos eram contratos típicos, mas equivalentes quando o tema era a incidência do ISS[95].

Também se assinalou que, em 1987, sobreveio a LC n. 56, que acabou ampliando o texto legal (“Item 79. Locação de bens móveis, inclusive arrendamento mercantil;”), com a previsão expressa do arrendamento mercantil como fato gerador do ISS[96]. Note que o legislador se mostrou convicto, na oportunidade, da equiparação entre leasing e locação.

No plano jurisprudencial, vale a pena observarmos as idas e vindas do tema no STJ e, também, no STF.

No STJ, a matéria se tornou bastante controvertida: enquanto a 1ª Turma, unânime,

acompanhava o STF, na linha da exigência do ISS, a 2ª Turma, também à unanimidade, defendendo a taxatividade da Lista, discordava da incidência. Aos poucos, o STJ caminhou para a solidificação da tese da incidência do ISS, o que se pode notar na ementa abaixo:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ISS. LEASING. I. O ISS tem incidência nas operações de arrendamento mercantil (leasing), na forma dos precedentes deste Tribunal. II. Recurso a que se nega provimento. (REsp 836/SP, rel. Min. Pedro Acioli, 1ª T., j. em 24-10-1990)

Nessa senda, não demorou para que, em 1995, o STJ viesse a editar a conhecida **Súmula n. 138**, corroborando a tese da incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil: “O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis”[97].

Curiosamente, com o passar do tempo, o STJ, em alguns casos, andou revendo seu entendimento e afastando o teor da Súmula n. 138, por conceber que a matéria deveria ser apreciada pelo STF, em razão de seus contornos constitucionais. Ademais, alguns Ministros – v.g., Ilmar Galvão, com expressividade – relutavam em aceitar a tese da incidência, por associarem o leasing a um nítido financiamento[98]. Nessa mudança de entendimento, o STJ – pelo menos, em parte – passou a defender que o leasing não albergava uma prestação de serviço, o que deveria servir para afastar a incidência do ISS.

Observe que a matéria no STJ partiu de um cenário de controvérsia (não incidência versus incidência, à luz da divergência entre as Turmas), passando por um contexto de cartesiana incidência (Súmula n. 138) e, finalmente, retomando, até certo ponto, o panorama da controvérsia (não incidência versus incidência).

De outro lado, no STF, a controvérsia também ganhou destaque. Em 1985, um pouco antes da LC n. 56/87 – que equiparou o leasing à locação de bens no item 79 –, a Corte Suprema já havia acolhido a tese da incidência do ISS. Com isso, afastou, à época, a taxatividade absoluta da Lista, porquanto passou a admitir a interpretação ampliativa de seus fatos geradores:

> **EMENTA:** ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL DE COISAS MÓVEIS (LEASING). INCIDÊNCIA DO ISS. SUBSUNÇÃO NO ITEM 52 DA LISTA DE SERVIÇOS. Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 106.047, rel. Min. Rafael Mayer, 1ª T., j. em 19-11-1985. **Observação:** na mesma trilha, seguiram o RE 107.864-2/1986; e o RE 108.665-3/1986)

Curiosamente, em 2000, o entendimento no RE 116.121/SP veio demonstrar uma mudança de interpretação. O STF passou a adotar a ideia da não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, atividade que apresenta forte similitude com o leasing.

Em dezembro de 2009, reconhecendo a repercussão geral da matéria (art. 543-B, CPC), o STF julgou em sessão plenária dois recursos extraordinários (RE 547.245/SC e RE 592.905/SC), acerca da incidência do ISS sobre operações com arrendamento mercantil. Na oportunidade, entendeu que, dependendo do tipo de arrendamento mercantil, poderá haver uma prestação de serviço ou, diferentemente, uma locação de bem. No primeiro caso, próprio do leasing financeiro (e também do chamado “lease-back”), haveria a incidência do ISS, independentemente de haver ou não opção de aquisição do bem; no

segundo, peculiar ao “leasing operacional”, por se tratar de mera locação de bens, prevaleceria a não incidência do imposto.

A fim de tornar os conceitos mais claros, vale a pena transcrever as fáceis definições de Hugo de Brito Machado[99], quanto às modalidades de leasing:

> “O leasing operacional é aquele em que o fabricante de um bem o dá em locação a quem dele fará uso. O leasing financeiro é aquele em que uma instituição financeira adquire bens de um fabricante ou fornecedor e entrega o uso e gozo destes ao arrendatário, mediante o pagamento de uma contraprestação periódica, ao final da locação abrindo-se a este a possibilidade de devolver o bem à arrendadora, renovar a locação ou adquiri-lo pelo preço residual combinado no contrato. O lease-back é aquele em que o proprietário de um bem vende esse bem a uma instituição financeira que o arrenda ao próprio vendedor. Em outras palavras, podemos dizer que no lease-back a instituição financeira adquire o bem e o arrenda a seu alienante.
>
> Como se vê, o que há de comum nas três espécies de leasing é a colocação de um bem à disposição de alguém que sem o comprar passa a utilizá-lo como arrendatário. Em qualquer delas, há um bem que é utilizado pelo arrendatário para atender suas necessidades. E há também um financiamento. É, na verdade, um contrato típico, com peculiaridades próprias, que não se confunde com nenhum outro contrato”.

Nesse passo, o STF associou o arrendamento mercantil, propriamente dito, ao leasing operacional, em que prevalecia a ideia de “locação” – consequentemente, com o afastamento da incidência do ISS. Por outro lado, aquela Corte atrelou o leasing financeiro à modalidade clássica ou pura de leasing – e, aliás, a mais comum, na prática –, em que preponderava o fator “financiamento”, e, portanto, **passível de incidência do ISS**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB para o cargo de Defensor Público Federal de 2ª Categoria (4º Concurso), em 06-032010: “*Compete aos municípios instituir o ISS sobre o ‘leasing’ financeiro, uma vez que o ‘leasing’ é contrato complexo e não se confunde com contratos de aluguel, compra e venda ou com operação de crédito*”.

Em termos conclusivos, podemos dizer que a matéria ficou assim decidida no âmbito do STF:

1. Validade do RE 116.121, a par da Súmula Vinculante n. 31, em que se preconiza a não incidência do ISS sobre as “operações de locação de bens móveis”, o que vale, extensivamente, à modalidade do leasing operacional;

2. Não aplicação do RE 116.121 e da Súmula Vinculante n. 31 a certo tipo de arrendamento mercantil – o leasing financeiro (e também ao “lease-back”), no qual prevalece a incidência do ISS.

Observe que a discussão, no STF, partiu de um cenário de incidência (vários julgados, a partir de 1985), passando por um contexto de não incidência (no emblemático RE 116.121/SP), e, finalmente, em 2009, retomando, até certo ponto, o panorama da controvérsia (incidência tributária, v.g., no leasing financeiro, com os RREE 547.245/SC e 592.905/SC).

2.6.4 O ISS e as atividades bancárias

Quanto aos serviços desempenhados pelas instituições bancárias, é sabido que são eles marcados pela complexidade e diversificação das atividades que lhe são peculiares: empréstimos, financiamentos, descontos de títulos, aplicações financeiras, entre outras[100]. Tal variedade tem levado, em alguns casos, até mesmo à cogitação de incidência do próprio IOF.

Os superados itens 95 e 96 do anterior DL n. 406/68, que tratavam da incidência do ISS na atividade, foram substituídos pelos atuais (sub)itens 15 a 15.08 da Lista anexa à LC n. 116/2003, que podem ser assim resumidos:

Item 15: serviços relacionados ao setor bancário ou financeiro;
Item 15.01: administração de fundos, de consórcio, de cartão de crédito/débito, de carteira de clientes, de cheques;
Item 15.02: abertura e manutenção de contas em geral, no País e no exterior;
Item 15.03: locação e manutenção de cofres particulares e de terminais (eletrônicos e de atendimento);
Item 15.04: fornecimento de capacidade financeira e congêneres;
Item 15.05: gestão dos bancos cadastrais (emitentes de cheques sem fundos e outros);
Item 15.06: emissão de documentos em geral; licenciamento eletrônico de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia;
Item 15.07: acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral;
Item 15.08: contratos e operações de crédito; aval, fiança e congêneres.

A principal dúvida acerca do tema diz respeito à natureza do serviço prestado pelo estabelecimento bancário: se ele é dirigido ao fim precípuo da instituição – e, portanto, configurando-se fato gerador do ISS **(Súmula 424 do STJ)** –, ou se, diferente e acessoriamente, relaciona-se às atividades internas do Banco, não havendo que se falar em serviço bancário propriamente dito.

Tais práticas internas, na condição de operações bancárias originárias, correspondem aos serviços de expediente que apenas servem para viabilizar o desempenho das atividades-fim das instituições financeiras. A propósito, observe alguns casos emblemáticos colhidos da jurisprudência:

> **1. EMENTA:** "(...) Os serviços de datilografia, estenografia, secretaria, expediente etc. prestados pelos Bancos não possuem caráter autônomo, pois se inserem no elenco das operações bancárias originárias, executadas, de forma acessória, no propósito de viabilizar o desempenho das atividades-fim inerentes as instituições financeiras (...)". (REsp 69.986/SP, rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1ª T., j. em 02-10-1995);
> **2. EMENTA:** "(...) Da análise dos itens 95 e 96 da aludida lista, conclui-se que o ISS aplica-se aos serviços de cobrança de títulos descontados, não tendo incidência sobre as atividades de abertura de crédito, de adiantamento a depositantes, de compensação de cheques e de títulos e de saque no caixa eletrônico Recurso especial parcialmente provido, com a devida vênia do voto da insigne Relatora". (REsp 325.344/PR, rel. Min. Eliana Calmon, rel. p/ Ac. Min. Franciulli Netto, 2ª T., j. em 07-11-2002)

Posto isso, as ações, auxiliares e acessórias, inseridas no procedimento ordinário das operações bancárias, **deixam de revestir a autonomia peculiar do tributável serviço do ISS**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB para o cargo de Procurador Federal de 2ª Categoria (AGU), em 1º-07-2007: *"Considerando-se que a pessoa jurídica SL Alimentos Ltda. seja cliente de certa instituição bancária, é lícito que esta instituição cobre da SL Alimentos Ltda. o imposto sobre serviços (ISS) incidente sobre os depósitos, as comissões e as taxas de desconto".*

2.6.5 O ISS e os trabalhos gráficos

As atividades relacionadas às gráficas constavam do item 53 da anterior Lista anexa ao DL n. 406/68 (Item 53: "composição gráfica, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia").

O STF, no RE 84.387/SP, já em 1976, deixou claro que "os serviços de composição

gráfica (feitura e impressão de notas fiscais, talões, cartões, etc.) sujeitam-se apenas ao ISS". No presente caso, o STF enalteceu que na tipografia, ainda que se utilizem tinta, papel e outros insumos, tudo fica absorvido pela impressão realizada, ou seja, pelo serviço prestado.

Em 1985, o STF, no RE 106.069-7, ratificou a incidência do imposto municipal quando associou à atividade de empresa gráfica, sujeita ao ISS, "a feitura de rótulos, fitas, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, sob encomenda e personalizadamente".

Em 1987, a LC n. 56, em seu item 77, sacramentou a possibilidade de incidência do ISS, o que foi reproduzido pela ulterior – e atual – **LC n. 116/2003, em seu item 13.05**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB para o cargo de Procurador Federal de 2ª Categoria (AGU), em 1º-07-2007: *"Caso determinada empresa tenha prestado serviços de composição gráfica em embalagens de alimentos não perecíveis, nessa situação, o município competente somente poderá cobrar dessa empresa o ISS se a operação não envolver o fornecimento de mercadorias".*

Quase uma década depois, em 1996, o STJ editou a **Súmula n. 156**, segundo a qual "a prestação de serviço de composição gráfica personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita apenas ao ISS".

No caso, enfatizou-se que, caso o impresso personalizado (v.g., capas de disco, etiquetas) venha a incorporar-se a produto comercializável, ou seja, acompanhando mercadoria em revenda, deve incidir tão somente o ISS. Um bom exemplo também se vê na impressão personalizada dos "talonários de cheque", o que deve avocar a exclusiva incidência do ISS. Da mesma forma, o raciocínio vale para as impressões gráficas sob encomenda estampadas em caixas para embalagens.

Com efeito, segundo o entendimento prevalecente na jurisprudência, os serviços personalizados feitos em conformidade com o interesse exclusivo do cliente são distintos dos serviços destinados ao público em geral. A propósito, para o STJ, "a 'industrialização por encomenda' caracteriza prestação de serviço sujeita à incidência de ISS, e não de ICMS" (AgRg no AREsp 207.589/RS, rel. Min. Humberto Martins, 2ª T., j. em 06-11-2012).

Como se nota, esse quadro de incidência exclusiva de ISS nos serviços gráficos personalizados encontrava-se, de há muito, pacificado nos tribunais, até mesmo antes da Constituição Federal de 1988[101].

Não obstante, a Associação Brasileira de Embalagem (ABRE) e a Confederação Nacional da Indústria (CNI) propuseram ações diretas de inconstitucionalidade (ADI 4.389 MC/DF e ADI 4.413 MC/DF, respectivamente, uma apensada à outra) contra o art. 1º, caput e § 2º, da LC n. 116/2003 (e subitem 13.05 da lista de serviços a ela anexa), propugnando pela não incidência do ISS.

O mote da discussão estava no possível conflito de competência entre o ISS (já sacramentado como o imposto certo) e o ICMS (para o defesa, o imposto "possível"). A complexidade da situação foi retratada nas palavras do Ministro Relator de ambas as ADIs, Joaquim Barbosa, para quem a celeuma tornava-se patente, uma vez que "a

diferença entre prestação de serviços e operação de circulação de mercadorias seria sutil e que, no caso, nenhuma qualidade intrínseca à produção de embalagens resolveria o impasse relativamente ao aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos".

Com efeito, uma embalagem possui distintos propósitos no ciclo produtivo de um bem: pode, de um lado, permitir a conservação das propriedades físico-químicas dos produtos, ou seja, tendo uma função técnica na industrialização (v.g., caixa de sabão em pó, os remédios em geral), e, de outra banda, apenas servir como instrumento de transporte ou manuseio de produtos (v.g., sacola de plástico ofertada aos clientes de supermercados), no bojo da confecção de embalagens personalizadas. No primeiro caso, a embalagem integra o processo de circulação da mercadoria, uma vez que é produzida em escala industrial para atender a demanda do encomendante; no último caso, a embalagem, não sendo mercadorias (ou insumos), nem se destinando à venda, faz com que os produtos dela prescindam. Aliás, aqui o consumidor final não é o encomendante, mas o consumidor final.

O STF, em decisão unânime no Plenário (13-04-2011), ainda que em sede de medida cautelar, analisou as duas ADIs, assim disciplinando:

> **(I) quanto ao pedido da CNI – ADI 4413 MC/DF** (versando sobre a situação nos contratos entre produtor e indústria gráfica, para a produção de material inteiramente destacado e independente do produto final, como manuais de instrução, adesivos e bulas): **trata-se de "prestação de serviços" (obrigação de fazer), com incidência do ISS.**
>
> **(II) quanto ao pedido da ABRE – ADI 4.389 MC/DF** (versando sobre situação nas operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou à utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria): **a mercadoria é típico insumo (obrigação de dar), com incidência do ICMS.**

2.6.6 O ISS e a incorporação imobiliária

A incorporação imobiliária (Lei n. 4.591/64) é um negócio jurídico com a finalidade de promover e realizar construção civil voltada para alienação de unidades edificadas autônomas[102]. Na atividade, o construtor pode ser um terceiro ou o próprio incorporador, dando-se ensejo à chamada "incorporação direta". No primeiro caso, segundo o STJ (REsp 1.166.039/RN, 2ª T., rel. Min. Castro Meira, j. em 1º-06-2010), temos uma típica prestação de serviço de construção civil, constante do subitem 7.02 da Lista anexa à LC n. 116/2003, outrora previsto, com menor detalhamento, no item 32 do DL n. 406/68. Note-o:

> **Subitem 7.02**: Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

De outra banda, o construtor pode ser o próprio incorporador, afastando-se o ISS, no âmbito da mencionada "incorporação direta". Nesta, o incorporador constrói em terreno próprio, por sua conta e risco, para depois vender as unidades autônomas por preço que compreende a cota do terreno somada à construção. Enquanto ele assume o risco da construção, obrigando-se a entregá-la pronta, o adquirente objetiva a posterior aquisição

da propriedade, mediante o pagamento do preço acordado. Assim, o incorporador não presta serviço de "construção civil" ao adquirente, mas para si próprio. Desse modo, não incide o ISS na incorporação direta, já que não se tem uma prestação de serviços em favor de terceiros (serviço-fim), mas um inequívoco "serviço-meio", composto de etapas intermediárias cuja realização vai beneficiar o próprio prestador.

Portanto, não incide o ISS na incorporação direta, uma vez que tal atividade compõe-se de fases intermediárias realizadas em benefício do próprio construtor, no caso, o incorporador.

2.6.7 O ISS e as franquias ("franchising")

No contrato de franquia (Lei n. 8.955/94), que se estabelece entre o franqueador e o franqueado, há uma cessão de direito de uso de marca (ou patente), acompanhado do direito de distribuição exclusiva de produtos ou serviços e do direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio[103]. Vale dizer que o franqueador deverá ofertar ao franqueado a licença para uso da marca, a assistência técnica adequada e, finalmente, a garantia do fornecimento dos bens comercializáveis. Assim, o contrato de franquia possui natureza complexa ou híbrida, mas, ao mesmo tempo, por ser autônomo – e não se confundir com nenhuma outra categoria –, não pode ser associado a um contrato de locação de bens móveis

É fácil perceber, neste tipo de ajuste, o forte objetivo participativo entre as partes. Daí se falar que não há, em princípio, prestação de serviço entre franqueado e franqueador, mas um envolvimento mútuo e bilateral, de colaboração recíproca, marcado pela existência de direitos e deveres para ambas as partes.

Portanto, na visão do STJ – pelo menos, até o advento da LC n. 116/2003 –, o contrato de franquia afastava o contexto de prestação de serviços e, ipso facto, rechaçava a incidência do ISS[104]. Esse era o entendimento da Corte Superior até o advento da LC n. 116/2003, que, diferentemente, acabou por estabelecer, no item 17.08 de sua anexa Lista, a incidência do gravame ("Subitem 17.08 – Franquia (franchising)").

Tal reviravolta[105] fez com que o STJ revisse a posição[106], chancelando a normal incidência do ISS, precisamente no caso dos serviços realizados por agências franqueadas dos Correios[107]. Frise-se que o entendimento dado às franquias não afeta o que já se estabeleceu, no STF, quanto à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, em si.

A propósito, é bom relembrar que o serviço postal e o correio aéreo são atividades consideradas imunes a impostos, no entendimento do STF, uma vez que a ECT é uma empresa pública que desempenha serviços dotados de estatalidade e, portanto, merecedores da imunidade recíproca (art. 150, § 2º, CF).

2.6.8 O ISS e o "factoring"

Factoring (ou faturização) é o negócio jurídico, bastante semelhante ao desconto bancário, em que se negocia, por meio de agências de fomento mercantil, determinado crédito com ulterior cobrança de juros, à margem das exigências burocráticas e negociais das instituições financeiras.

A sistemática sempre foi bem aceita por empresas, sobretudo aquelas que

necessitavam de capital de giro, colocando-se à disposição do cessionário (faturizador ou factor) seus créditos ("recebíveis") contra terceiros. Nota-se em tal contrato a presença de variadas figuras jurídicas – financiamento, cobrança, cessão de créditos –, o que o torna atípico e complexo[108].

O STJ[109] não vê o factoring como atividade própria do sistema financeiro nacional, o que lhe é obstativo da aplicação dos juros permitidos pelas instituições financeiras. Com efeito, não se pode confundir o factoring com as operações tipicamente bancárias, privativas das instituições financeiras, cuja prática – adstrita à intermediação financeira de recursos, com enfoque na aquisição de direitos creditórios – depende de autorização governamental, tais como o empréstimo e o desconto de títulos (art. 17, da Lei n. 4.595/64). Nesse passo, o STJ nega a incidência de ISS sobre compras de direitos creditórios que resulte de vendas mercantis a prazo (compras de duplicatas contra terceiros) ou, até mesmo, de prestações de serviços[110].

Aliás, para se bem entender a não incidência do ISS em tal campo, é necessário diferenciarmos as duas principais atividades de uma empresa de factoring:

1. compra de faturamento, o que se dá por meio de cessão de crédito (da empresa cedente) e correspondente aquisição de direito creditório pelo faturizador (cessionário);

2. assessoria creditícia e gestão financeira de crédito, feitas pelo faturizador.

É fácil perceber que não há prestação de serviços no item 1, mas, por outro lado, há prestação de serviços no item 2. Daí se falar que a mera compra de faturamento não é prestação de serviço e, portanto, afastado será o ISS – o que se ratifica, aliás, na jurisprudência do STJ. Todavia, haverá fato gerador do imposto na atividade financeira de gestão creditícia. Acerca do tema, o subitem 17.23 da anexa Lista da LC n. 116/2003 prevê o campo de incidência:

> Subitem 17.23 – Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).

A propósito dessa dualidade (não incidência versus incidência), Aires F. Barreto[111] ensina com mestria:

> "Empresas de factoring há, todavia, que, paralelamente à aquisição de créditos, se dedicam a outros misteres, muitos até para tornar mais eficaz o recebimento desses créditos. Essas atividades adicionais configuram, em sua grande maioria, serviços tributáveis pelo ISS. (...) Diante de empresa que componha este segundo grupo, as atividades configuradoras de serviço sujeitar-se-ão ao ISS, na medida dos respectivos valores. Mas nestes não poderão ser agregados aqueles decorrentes da mera aquisição de títulos de crédito que seguirão inalcançáveis pelo ISS. Em outras palavras, o fato de a empresa de factoring dedicar-se – ao lado da aquisição de créditos – a atividades sujeitas ao ISS, não transforma as de compra de direitos creditórios em prestação de serviços. Nesse caso, conviverão, simultaneamente, atividades de prestação de serviços com outras que de serviço não têm nada. Cabe exigir ISS das primeiras, mas nunca das últimas".

Por fim, é importante frisar que a pessoa física ou jurídica que alienar direitos creditórios decorrentes da venda a prazo às empresas que se dedicam ao factoring sujeita-se à cobrança do IOF (art. 58 da Lei n. 9.532/97).

3 ESTUDO DO ITBI

IMPOSTO	ITBI
Nomen juris	Imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
Artigos	Arts. 35 a 42 do CTN e art. 156, II da CF

3.1 Competência e sujeito ativo

No plano histórico, o ITBI surgiu no Direito brasileiro no início do século XIX (em 1809), à luz do Alvará 3[112], tendo aparecido pela primeira vez no texto constitucional de 1891.

Nas Constituições que se seguiram, o imposto assumiu a forma de gravame estadual, o que perdurou até a Constituição de 1988.

O art. 156, II, da atual Carta Magna estabelece ser de competência dos **Municípios** a instituição do ITBI. Observe-o:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela ESAF, para o cargo de Procurador de Fortaleza, em 2003: "*Compete aos Municípios instituir imposto sobre transmissões inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição*".

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre: (...)

II – transmissões inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. (...)

O ITBI (ou ITIV), também conhecido por sisa – termo que vem do francês saisine, significando "posse"[113] – é de **competência do Município da situação do bem**, conforme o atual inciso II e § 2º, II, ambos do art. 156 da CF. Daí se afirmar que o superado art. 35 do CTN, ao prever, na esteira da Constituição Federal anterior, a figura do "ITBI estadual", apresenta-se atualmente derrogado. Veja-o:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no Exame de Ordem Nacional, em 2007: "*Considera-se um ato de compra e venda de bem imóvel localizado no DF, sendo o comprador domiciliado em Goiânia/GO e vendedor, em Imperatriz/MA. Nesse caso, será devido ao DF o imposto sobre transmissão 'inter vivos', a qualquer título, por ato oneroso, de bem imóvel*".

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Sabe-se que o tal "ITBI estadual" foi dividido em dois impostos da atualidade – o ITBI municipal e o ITCMD estadual –, uma vez que "o imposto como ideado no CTN não mais existe"[114].

Com efeito, o imposto de transmissão causa mortis (herança e legados, em virtude de

falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão inter vivos (referente a atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988, faziam parte da competência dos Estados (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN).

Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decor-rente de evento causa mortis ou não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência dos Estados e do Distrito Federal, dando ensejo ao atual ITCMD estadual; por outro lado, a transmissão inter vivos e de caráter oneroso de bens imóveis passou a ser exclusividade da competência dos Municípios, abrindo-se para o ITBI municipal.

Portanto, a atual Carta Magna desmembrou o vetusto "ITBI estadual", deixando com os Estados e Distrito Federal tão somente a parte relativa à transmissão causa mortis e por doação (art. 155, I) e, com os Municípios, o restante (art. 156, II).

3.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo do ITBI pode ser qualquer uma das partes da operação tributária de transmissão de bem imóvel, **tanto o transmitente quanto o adquirente**, conforme se depreende do art. 42 do CTN:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007: "*Joaquina adquiriu um apartamento, por ato oneroso, sobre o qual incide hipoteca. Segundo disposição do CTN, o ônus tributário do ITBI deve necessariamente recair sobre Joaquina, por ser adquirente do bem imóvel*".

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Geralmente, mostra-se como sujeito passivo o **adquirente do bem**, como se pode notar, e.g., na legislação de São Paulo (Lei n. 11.154/91, art. 6º, I) e na do Rio de Janeiro (Lei n. 1.364/88, art. 9º).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Faepesul (Unisul), para o cargo de Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Imaruí/SC, em 2009: "*Na tributação de Prefeitura Municipal existe um imposto municipal de responsabilidade do comprador, pago/recolhido por este nas transações imobiliárias. Estamos nos referindo a ITBI*".

Entretanto, no plano da sujeição passiva, pode despontar a importante figura do responsável tributário. Acerca da responsabilidade tributária, Regina Helena Costa[115] ensina:

Além dos contribuintes, há os responsáveis pelo pagamento do imposto. É a hipótese, por exemplo, do art. 134, VI, CTN, que estabelece que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responderão pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis "os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício". Assim, se numa compra e venda de bem imóvel, por ocasião da lavratura da escritura, tais pessoas não verificarem o recolhimento do ITBI pelo contribuinte, poderão vir a arcar com o ônus do pagamento

do tributo.

Desse modo, nota-se que os tabeliães podem evitar a praticar dos atos de chancela cartorária, se não for feita prova do pagamento do imposto[116], em temor às consequências da responsabilidade subsidiária do art. 134, VI, do CTN[117].

3.3 Fato gerador

É fato gerador do ITBI a transmissão inter vivos, a qualquer título, **por ato oneroso (e não gratuito)**, de bens imóveis (e não móveis), por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (art. 156, II da CF e art. 35 do CTN). Observe o quadro explicativo:

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: "*O ITBI incide sobre a transmissão, por ato oneroso ou gratuito, de quaisquer bens imóveis, seja por natureza ou acessão física*".

Fato gerador	**1.** a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por natureza; **2.** a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis por acessão física; **3.** a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, **exceto os de garantia**; **4. cessão (onerosa) de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.**

> Note o item (adaptado) considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: "*O ITBI incide sobre a transmissão de direitos reais sobre imóveis, incluindo-se os de garantia*".

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: "*O ITBI, tributo de competência dos Municípios e Distrito Federal, não incide na cessão onerosa de direitos à aquisição de imóvel*".

3.3.1 O plano semântico da materialidade do fato gerador do ITBI

Para a boa compreensão do fato gerador do ITBI, faz-se necessário estabelecer os parâmetros conceituais que constam do quadro em epígrafe, a saber:

(I) onerosidade;
(II) bem imóvel por natureza versus bem imóvel por acessão física;
(III) direito real sobre imóvel; e
(IV) cessão de direitos.

I. Onerosidade**:** trata-se de atributo imanente ao campo de incidência do ITBI, porquanto há de haver um nexo de causalidade que una os contratantes, em recíproca e bilateral relação de empobrecimento e enriquecimento patrimonial[118]. Aliás, de outra banda, a transmissão a título gratuito, como a doação, abre-se para a tributação do

ITCMD estadual. Nesse passo, um mero "contrato de gaveta" não tem o condão de ensejar o ITBI, por não materializar o fato jurígeno do tributo, que ocorre com a transmissão do domínio do bem imóvel[119]. Observe o julgado[120] no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO – ITBI – FATO GERADOR – ART. 35, II DO CTN E ART. 156, II DA CF/88 – CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA – NÃO INCIDÊNCIA. 1. O fato gerador do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI é a transmissão do domínio do bem imóvel, nos termos do art. 35, II do CTN e art. 156, II da CF/88. 2. Não incidência do ITBI em promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em contrato definitivo, este sim ensejador da cobrança do aludido tributo – Precedentes do STF. 3. Recurso especial não conhecido. (REsp 57.641/PE, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. em 04-04-2000)

Vale ressaltar que tal transmissão imobiliária ocorre, jurídica e efetivamente, com o **registro da escritura definitiva em Cartório**, em total conformidade com o art. 1.245 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002) e com a jurisprudência consolidada do STJ:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007: "*Joaquina adquiriu um apartamento, por ato oneroso, sobre o qual incide hipoteca. O registro imobiliário é o fato gerador do ITBI*".

> **EMENTA (I)[121]:** TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. FATO GERADOR. CTN, ART. 35 E CÓDIGO CIVIL, ARTS. 530, I, E 860, PARÁGRAFO ÚNICO. REGISTRO IMOBILIÁRIO. 1. O fato gerador do ITBI ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário. 2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor. 3. Recurso ordinário conhecido e provido. (RMS 10.650/DF, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2ª T., j. em 16-06-2000)
>
> **EMENTA (II):** TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. REGISTRO IMOBILIÁRIO. (C. CIVIL, ART. 530). A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro respectivo título (C. Civil, Art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico. (REsp 253.364/DF, 1ª T., rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 13-02-2001)

Por fim, frise-se que "é legítima a incidência do Imposto de Transmissão 'Inter Vivos' sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação e não da promessa, na conformidade da legislação local" (**Súmula n. 108 do STF**).

I.a) O usucapião e a ausência de onerosidade

A propósito da ausência de onerosidade, a propriedade adquirida por usucapião não gera a incidência de ITBI[122], já que somente os modos derivados de aquisição de propriedade têm interesse para o Fisco, quanto à tributação.

Aliás, é prudente recordar que os modos de aquisição de propriedade podem ser derivados e originários. Estes – os modos originários (usucapião, ocupação, desapropriação) – são os que têm no proprietário o seu primeiro titular, não havendo transmissão ou função atributiva de propriedade, porque não há um alienante voluntário. Sobre a não ocorrência do fato gerador, Kiyoshi Harada[123] leciona:

> "Como transmissão pressupõe uma vinculação, decorrente da vontade ou da lei, entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente) descabe a cogitação de imposto em se tratando de aquisição originária, como no caso do usucapião, por exemplo, em que inexiste qualquer vínculo entre aquele que perde o direito de propriedade e aquele que o adquire".

Na mesma esteira, Valéria Cristina Pereira Furlan[124] assevera que "o usucapião transforma o possuidor em proprietário e implica a transmissão de direito real, mas não se torna exigível o imposto ante a ausência do requisito da onerosidade, inexistindo reciprocidade de prestações econômicas, uma vez que o adquirente obtém um acréscimo patrimonial sem oferecer nada em troca".

Frise-se que o mesmo raciocínio pode ser aplicado aos casos de desapropriação e de retrocessão na desapropriação de um bem imóvel (ou seja, o desfazimento da desapropriação)[125].

I.b) A incidência do ITBI na arrematação judicial em leilão público

O ITBI deverá incidir nos casos de responsabilidade por sucessão imobiliária, descritos no parágrafo único do art. 130 do CTN, quando há a arrematação do bem imóvel em hasta pública, exsurgindo a sub-rogação sobre o respectivo preço. Esse tem sido o entendimento do STJ, que ainda destaca o valor da arrematação como a base de cálculo do tributo, desprezando-se tanto a avaliação judicial como as eventuais avaliações administrativas levadas eventualmente a efeito pela fiscalização municipal.

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO BEM. VALOR DA AVALIAÇÃO JUDICIAL. VALOR DA ARREMATAÇÃO. (...) Além disso, já se decidiu no âmbito desta Corte que o cálculo daquele imposto "há de ser feito com base no valor alcançado pelos bens na arrematação, e não pelo valor da avaliação judicial" (REsp 2.525/PR, rel. Min. Armando Rolemberg, DJ de 25/6/1990, p. 6027). Tendo em vista que a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI. II – Recurso especial provido. (REsp 863.893/PR, rel. Min. Francisco Falcão, 1ª T., j. em 17-10-2006)

Assim, a arrematação judicial de bem imóvel em leilão público será considerada fato gerador do ITBI.

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Fundep/MG, para o cargo de Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Itabira/MG, em 2008: "*O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) tem como fato gerador a arrematação em leilão de imóveis*".
>
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: "*Laura adquiriu um imóvel por meio de arrematação em leilão público. Nessa situação, Laura não terá de pagar o ITBI por essa operação*".

Diferentemente, será o desdobramento do fenômeno no caso da arrematação judicial fora do contexto da hasta pública. Nesse caso, ela passa a apresentar, à semelhança do usucapião, natureza de aquisição originária, porquanto indica, de um lado, a perda da propriedade, por parte de uma pessoa, e a aquisição daquela, por parte de outra, sem que ocorra uma verdadeira transmissão de propriedade.

Vale dizer que entre tais pessoas não ocorre qualquer relação – jurídica, processual, material ou contratual –, hábil a ensejar o gravame, sob pena de se desvirtuar a inteligência do art. 110 do CTN. Assim tem entendido o STJ[126], para o qual "a natureza da arrematação, assentada pela doutrina e pela jurisprudência, afasta a natureza negocial da compra e venda (...)".

I.c) A partilha de bens e a onerosidade

Quando há divisão de patrimônio pela metade, por ocasião da partilha em dissolução de sociedade conjugal, não incide o imposto, porque terá havido tão somente partilha dos bens. Todavia, se, por conve-niência dos envolvidos, um deles ficar com uma parte do patrimônio imobiliário que corresponda a mais da metade do que lhe caberia, haverá nítida transmissão de propriedade.

Em São Paulo, a Lei n. 11.154/91 (art. 2º) e o Decreto n. 37.344/98 (art. 70, VI) dispõem que o imposto incidirá sobre o valor dos imóveis transmitidos acima da meação ou quinhão. Assim, o excesso da meação é que gera a tributação. Tal excesso pode ser oneroso ou gratuito. Se oneroso, porque o excedente foi compensado por outras transferências ocorridas quando da partilha, buscando-se a sua equivalência, incidirá o ITBI. Se gratuito, haverá a incidência do ITCMD. O STJ tem caminhado nessa direção:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE TRANSMISSÃO POR DOAÇÃO – ITCMD – SEPARAÇÃO JUDICIAL – MEAÇÃO. 1. Na separação judicial, a legalização dos bens da meação não está sujeita à tributação. 2. Em havendo a entrega a um dos cônjuges de bens de valores superiores à meação, sem indícios de compensação pecuniária, entende-se que ocorreu doação, passando a incidir, sobre o que ultrapassar a meação, o Imposto de Transmissão por Doação, de competência dos Estados (art. 155, I, da CF). 3. Recurso especial conhecido e provido. (REsp 723.587/RJ, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. em 05-05-2005)

Em fevereiro de 2011, a FGV Projetos, na prova para o Exame de Ordem Unificado/OAB, solicitou a temática em interessante teste. Note o item considerado correto:

> "Nos autos de uma ação de divórcio, os ex-cônjuges, casados em regime de comunhão total de bens, dividiram o patrimônio total existente da seguinte maneira: o imóvel situado no Município X, no valor de R$ 50.000,00, pertencerá ao ex-marido, enquanto o imóvel situado no Município Y, no valor de R$ 30.000,00, pertencerá à ex-esposa. O tributo a ser recolhido será o ITCMD, de competência do Estado, e incidirá sobre a base de cálculo no valor de R$ 10.000,00.

No caso proposto, é fácil perceber que o excesso da meação só ocorrerá com relação ao patrimônio da ex-esposa, equivalendo a R$ 10.000,00 [Ou seja: (50 + 30) x ½ = 40]. Portanto, tal valor servirá como a base de cálculo para o imposto, que deverá ser o ITCMD, em razão do fato de que o excesso da meação (40 – 30 = 10) foi gratuito: distribuiu-se um imóvel para cada ex-cônjuge, sem compensações relatadas no problema.

II. Bem imóvel por (sua) natureza versus **bem imóvel por acessão física:** o ITBI liga-se ao campo de incidência dos bens imóveis[127]. Quanto aos tipos de bens imóveis, não obstante o lacônico tratamento no atual art. 79 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002: "São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente"), foram eles minuciosamente classificados no regime anterior (Código Civil de 1916). Tais elementos classificatórios continuam sendo por nós conceitualmente utilizados. Daí se falar em bem imóvel por natureza e em bem imóvel por acessão física. Passemos ao detalhamento, já apresentado neste capítulo, quando se estudou o fato gerador do IPTU.

– Bem imóvel por (sua) natureza **(art. 43, I):** refere-se ao "solo, com sua superfície, os seus acessórios naturais e adjacências naturais, compreendendo as árvores e

frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo". Em outras palavras, tais bens são aqueles que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo com a sua superfície, em profundidade e verticalidade, os seus acessórios e adjacências naturais; as árvores, a vegetação e frutos pendentes.

– Bem imóvel por acessão física (natural) **(art. 43, II):** atrela-se a "tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada ao solo, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano". Vale dizer que esses bens englobam a formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, e, sobretudo, aquilo que se une por construção e edificação, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.

À guisa de revisão, lembre-se de que o ITR incide apenas sobre o bem imóvel por natureza, enquanto o IPTU e o ITBI incidem sobre os bens imóveis por natureza e também sobre os imóveis por acessão física.

Por fim, acerca dos imóveis por "acessão intelectual", Hugo de Brito Machado [128] destaca que "não se inclui na base de cálculo do ITBI o valor dos imóveis por acessão intelectual, definidos no art. 43, inciso III, do Código Civil, porque tal inclusão implicaria tributar aqueles imóveis, o que não é admissível, porque a transmissão da propriedade deles não se encontra no âmbito constitucional do imposto e, assim, não pode ser pelo mesmo atingida".

III. Direito real sobre bens imóveis: o art. 1.225 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002) enumera os direitos reais sobre bens imóveis – a propriedade, a superfície, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação, o direito do promitente comprador do imóvel, o penhor, a hipoteca e a anticrese. As três últimas espécies – penhor, hipoteca e anticrese –, por serem direitos de garantia, não se ligam ao fato gerador do ITBI.

Nessa medida, se considerarmos que o usufrutuário é contribuinte do IPTU, na visão do STJ, poderemos entender que **haverá incidência de ITBI na cessão de direitos relativa ao usufruto**. Acerca disso, vale a pena relembrar o trecho da jurisprudência do STJ, já citada neste capítulo, na parte afeta ao IPTU:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: " *Se o detentor do mero usufruto de um imóvel que pertence a determinada empresa ceder esse usufruto, ocorrerá, nesse caso, fato gerador do ITBI*".

EMENTA: USUFRUTUÁRIO. LEGITIMIDADE. (...) Na mesma linha de raciocínio, este STJ, ao apreciar a matéria, assentou que, "em tese, o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e não o possuidor, a qualquer título (...) Ocorre que, em certas circunstâncias, a posse tem configuração jurídica de título próprio, de investidura do seu titular como se proprietário fosse. É o caso do usufrutuário que, como todos sabemos, tem a obrigação de proteger a coisa como se detivesse o domínio" (REsp 203.098/SP, rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJ 8.3.2000). (REsp n. 691.714/SC, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 27/06/05) III – Agravo regimental improvido. (STJ, AgRg no REsp 698.041/RJ, rel. Min. Francisco Falcão, 1ª T., j. 06-12-2005)

Da mesma forma, será "legítima a incidência do imposto de transmissão 'inter vivos'

sobre a transferência do domínio útil" (**Súmula n. 326 do STF**), o que o STF já chancelara, antes mesmo da Constituição Federal de 1988[129].

Além disso, o ITBI incide sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, **exceto os de garantia**, ou seja, a anticrese, a hipoteca e o penhor. Passemos ao detalhamento de tais bens:

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007: "*Joaquina adquiriu um apartamento, por ato oneroso, sobre o qual incide hipoteca. O ITBI incidirá sobre eventuais direitos reais de garantia*".

a) Anticrese: é direito real de garantia, segundo o qual ocorre a entrega de um bem imóvel pelo devedor ao credor, para que este último, em compensação da dívida, perceba os frutos e rendimentos desse imóvel;

b) Hipoteca: é direito real de garantia, segundo o qual o proprietário do bem vincula seu imóvel ao pagamento de sua dívida, mas continua na posse deste. Assim, para assegurar o cumprimento de uma obrigação, o devedor oferece ao credor bem imóvel em garantia. Na hipótese de duas ou mais hipotecas, o credor da segunda hipoteca, embora vencida, não poderá executar o imóvel antes de vencida a primeira hipoteca (art. 1.477 do Código Civil, Lei n. 10.406/2002);

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: " *João, detentor dos direitos de hipoteca sobre um imóvel, firmou com alguém um contrato de cessão desse direito. Nessa situação, tal negócio configura fato gerador do ITBI*".

c) Penhor: é direito real de garantia que recai sobre bens móveis alheios, cuja posse é transferida ao credor, como forma de garantia do débito (art. 1.431 e ss. do Código Civil, Lei n. 10.406/2002).

IV. Cessão de direitos: a cessão de direitos pode ser feita por meio de sentença judicial, de lei, ou de livre acordo entre cedente (aquele que cede) e cessionário (aquele que recebe). Será a cessão de direitos o fato gerador do ITBI quando possuir o timbre de transmissão de propriedade, com a efetiva traslação jurídica da propriedade do bem imóvel. São, portanto, enquadrados como "cessão de direitos" aqueles atos que podem levar a pessoa que recebe tais direitos à aquisição do imóvel, equivalendo, portanto, à própria transmissão do bem.

Por fim, frise-se que a promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis não configura fato gerador do ITBI. Veja o julgado[130] no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO – ITBI – PROMESSA DE CESSÃO – NÃO INCIDÊNCIA. Promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel não é fato gerador de ITBI. (AgRg no REsp 327.188/DF, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª T., j. em 07-05-2002)

3.3.2 Os planos espacial e temporal do fato gerador do ITBI

Os elementos espacial e territorial do fato gerador do ITBI são assim entendidos:

a) Elemento espacial: é o território do Município da situação do bem (art. 156, II e § 2º, II, da CF);

b) Elemento temporal: é o momento da transmissão patrimonial ou da cessão de direitos (art. 156, II, da CF; art. 35 do CTN). Acerca do tema, Kiyoshi Harada[131] ensina:

> Embora a transmissão da propriedade só ocorra com o registro do título de transferência, no Registro Imobiliário competente, nada impede de a lei fixar o aspecto temporal do fato gerador desse imposto antes dela, não tendo a menor relevância jurídica eventual vício do título aquisitivo que venha impedir o seu registro, em face do que dispõe o art. 118 do CTN. O que importa é que o bem adquirido integre-se economicamente ao patrimônio do comprador.

3.4 Base de cálculo

É base de cálculo do ITBI o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos (art. 38 do CTN). Vale dizer que a base de cálculo será o valor de mercado (ou preço de venda, à vista, em condições normais de mercado), sendo irrelevante o preço de venda constante da escritura.

Em caso de discordância do Fisco, a base de cálculo – o tal "valor venal, real, do negócio"[132] – pode ser contestada pelo Fisco, na forma do arbitramento (art. 148 do CTN). Com efeito, "muitos autores entendem que o lançamento na espécie é por declaração, cabendo ao Fisco, após feita esta, aceitar ou não o valor declarado ou simplesmente aceitá-lo num primeiro momento, cabendo-lhe o direito de exercitar lançamentos suplementares"[133].

Quanto à utilização de um peso mínimo para a quantificação da base de cálculo, José Eduardo Soares de Melo[134] ensina:

> A legislação municipal costuma estabelecer um piso mínimo, ao dispor que o imposto não será calculado sobre valor inferior ao bem, utilizado, no exercício, para a base de cálculo do IPTU, atualizado monetariamente de acordo com os índices oficiais, no período compreendido entre 1º de janeiro e a data da ocorrência do fato.

3.5 Alíquotas

As alíquotas do ITBI são proporcionais, estabelecidas em lei municipal, incidindo em percentagem única sobre as bases de cálculo.

3.5.1 A progressividade das alíquotas do ITBI

O ITBI não é um imposto progressivo, inexistindo previsão constitucional para a variação de alíquotas. Como é cediço, existem três impostos progressivos, com previsão explícita no texto constitucional: IR, IPTU e ITR[135]. À luz da jurisprudência, aos poucos se solidificou a tese segundo a qual "as hipóteses de adoção de alíquotas progressivas têm que estar expressamente previstas em texto constitucional para serem legítimas"[136].

Além disso, o ITBI é doutrinariamente classificado como um imposto real, incidindo sobre determinado bem, e, ipso facto, não admitindo a progressividade, segundo entendimento do STF. Assim, não se cogita de sua progressividade, consoante posição predominante na doutrina e na jurisprudência[137].

Veja o emblemático julgado[138] do STF, no qual se declarou a inconstitucionalidade

da norma que previa a progressividade de alíquotas do ITBI, em razão da sua natureza real:

> **EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CF. Art. 156, II, § 2º. Lei n. 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo/SP. I. – Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos – ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. – R.E. conhecido e provido. (RE 234.105, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, j. em 08-04-1999)

O tema tem sido exaustivamente cobrado em provas de concursos. Observe, adiante, as assertivas consideradas **corretas**:

a) "O ITBI é um imposto da competência municipal, de natureza real, que não incide sobre a transmissão de imóveis em realização de capital, não podendo ter alíquotas progressivas, sejam fiscais ou extrafiscais".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais, para o cargo de Promotor de Justiça, em 08-05-2005.

b) "Em decorrência do princípio da capacidade contributiva, a lei não poderá estabelecer alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) com base no valor venal do imóvel".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pela Ordem dos Advogados do Brasil, Seccionais da Região Nordeste, em 09-04-2006.

c) "É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI – imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis com base no valor venal do imóvel".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em provas realizadas pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Carreira/MS, em 2008.
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em provas realizadas pelas seguintes Instituições: **(I)** Esaf, para o cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Estadual do Rio Grande do Norte, em 2005; **(II)** IESES, para o cargo de Fiscal de Tributos Municipais de Itapema/SC, em 03-06-2007; e **(III)** Ipad, para o cargo de Auditor Municipal da Prefeitura de Gravatá/PE, em 1º-06-2008.

d) "Um município do Estado do Goiás editou lei estabelecendo alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis, que variam de 2% a 6%, com base no valor de mercado dos imóveis. Nesse caso, a lei municipal contraria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF)".

> A assertiva foi considerada **CORRETA**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Trânsito (Área: Direito e Legislação) da Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão do Distrito Federal, em 08-03-2009.

Nesse sentido, seguiram nossos Tribunais, por meio de duas importantes súmulas, coibindo-se a progressividade ao ITBI:

(I) Súmula n. 45 do extinto 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (1º TACivil/SP): "É inconstitucional o art. 10, da Lei 11.154, de 3012-1991, do Município de São Paulo, que instituiu alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis". Em São Paulo, a Lei Municipal n. 11.154/91 instituiu o tributo com alíquotas progressivas de 2% a 6%, variáveis em função do valor venal. O 1º TACivil/SP rechaçou a indigitada progressividade, por meio da Súmula n. 45. Nessa esteira, **tal entendimento foi ratificado no Egrégio STF**.

(II) Súmula n. 656 do STF: **"É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI com base no valor venal do imóvel"**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Procuradoria Geral do Estado do Mato Grosso do Sul, para o cargo de Procurador do Estado, em 16-11-2004: "*Não é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão 'inter vivos' de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel*".

3.6 ITBI e Imunidades

Em consonância com o § 2º do art. 156 da CF, o ITBI não incidirá sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante da adquirente for a compra e venda desses bens, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Nesse caso de ressalva, que implica uma incidência da exação, o ITBI deverá ser recolhido para o Município da situação do bem. Observe o comando constitucional:

Art. 156 da CF. (...)
§ 2º. O imposto previsto no inciso II:
I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em **realização de capital**, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (...)

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Agente Fiscal de Tributos Municipais da Prefeitura de Teresina/PI, em 18-05-2008: "*Rubens incorporou ao patrimônio de sua indústria de blocos de cimento um terreno que era de sua propriedade pessoal, como forma de realização de capital social. Nessa situação, não há que se pagar ITBI*".
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Defensor Público do Estado do Ceará (DPG/CE), em 26-01-2008.

II – compete ao Município da situação do bem.

Exemplificando: Se uma empresa "A" (atividade: fabricação de azulejos), com sede em Brasília, incorpora uma empresa "B" (atividade de **arrendamento mercantil**, preponderantemente), com sede no Rio de Janeiro, havendo a transmissão de todos os direitos e bens da empresa "B" para a adquirente "A", incluindo um imóvel localizado na cidade do Recife, pergunta-se: incide o ITBI? Em caso afirmativo, pagar-se-á o ITBI para qual Município – Brasília, Rio de Janeiro ou Recife?

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Procurador do Município de Ribeirão Preto/SP, em 18-11-2007: "*O ITBI incide sobre a transmissão*

de bens ou direitos decorrentes de cisão de pessoa jurídica quando a atividade preponderante do adquirente for a de arrendamento mercantil".

Procedendo-se à resposta, dir-se-á que não se pagará o ITBI, uma vez que, a nosso ver, é caso típico de imunidade específica. Se a empresa "A" fosse aquela que exercesse a atividade de compra e venda de imóveis, preponderantemente, teríamos, sim, a incidência do ITBI (para Recife, no caso, pois se trata do Município da situação do bem).

A propósito, a preponderância existe se a atividade representar mais de 50% da receita operacional nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes (art. 37, § 1º, CTN).

Curiosamente, para Ricardo Lobo Torres[139], o contexto dessa desoneração liga-se a uma "não incidência constitucionalmente qualificada, ditada por motivos conjunturais, inconfundível com a imunidade, que protege os direitos humanos. O objetivo da norma superior é promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas. O CTN regulamenta o dispositivo constitucional descendo as minúcias (arts. 26 e 37)".

Ainda no plano das imunidades, é importante mencionar o art. 184, § 5º, da CF, acerca da exoneração de impostos nas operações de transferência para reforma agrária:

> Art. 184. (...)
>
> § 5º. São isentas de **impostos federais, estaduais e municipais** as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Trata-se de dispositivo constitucional que, na visão da doutrina majoritária e do STF, veicula uma "falsa isenção", hospedando, verdadeiramente, nítida imunidade.

Como o contexto desonerativo envolve a transferência de imóveis, é importante realçar que o ITBI estará afastado de tais operações imobiliárias.

1 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 328.

2 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 538.

3 Tal entendimento encontra-se solidificado no STJ, conforme se nota nas ementas a seguir: (I) REsp 119.515/SP, rel. Min. Garcia Vieira, 1ª T., j. 07-11-1997; (II) RESP 705.097/SP rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª T., j. 01-09-2005; (III) REsp 818.618/RJ, rel. Min. José Delgado, 1ª T., j. 06-04-2006; e (IV) REsp 810.800/MG, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 17-08-2006.

4 V. MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 537.

5 Ver, sobre o tema: REsp 325.489/SP, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 19-11-2002.

6 V. LIRA, Ricardo Pereira. Elementos de direito urbanístico. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 59.

7 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 328.

8 V. HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 328. Ver, sobre a inconstitucionalidade dos arts. 32 e 34 do CTN: PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 763; e ver, ainda, sobre a inconstitucionalidade do art. 32 do CTN: GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In: IPTU, aspectos jurídicos relevantes. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

9 Trecho, com nosso grifo, retirado da ementa do REsp 772.443/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., j. 21-08-2007.

10 Tal entendimento encontra-se solidificado no STJ, conforme se nota nas ementas a seguir: (I) REsp 475.078/SP, 1ª T, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. 14-09-2004; (II) REsp 752.815/SP, rel. Min Luiz Fux, 1ª T., j. 27-02-2007; (III) REsp 927.275/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. 17-04-2007; (IV) REsp 712.998/RJ, rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., j. 04-09-2007; e (IV) REsp 1.022.439/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. 17-04-2008.

11 V. TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, v. III, p. 227.

12 Ementa também citada por: MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 536.

13 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 388.

14 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 389.

15 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 531.

16 Ibidem, p. 532.

17 Idem.

18 Idem.

19 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., pp. 533-534.

20 Sobre a crítica de que "o critério da destinação do imóvel impossibilitará ao Município o cumprimento de sua missão de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade (art. 182 da CF), pois simplesmente desapareceria a fronteira entre zona rural e urbana", ver: HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 329.

21 O entendimento jurisprudencial foi também citado por: (I) MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 534; e por (II) PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 287.

22 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 354.

23 Sobre a possibilidade de confisco em tal modalidade de IPTU progressivo, ver: COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 386.

24 FURLAN, Valéria. Imposto predial e territorial urbano. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 139-140.

25 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 390-392.

26 Idem.

27 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 397.

28 O rótulo de "seletividade" para as alíquotas do IPTU não é de uso corrente, salientando-se que, em provas de concursos, deve haver cautela, na medida em que o texto constitucional aponta apenas dois impostos seletivos: o ICMS e o IPI.

29 V. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de direito tributário. 5. ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2007, p. 229.

30 A Lei Complementar n. 56/1987, a par da Lei Complementar n. 100/1999, ambas versando sobre o ISS, acabaram sendo totalmente revogadas pela Lei Complementar n. 116/2003.

31 MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 58.

32 Ibidem, p. 6.

33 Ibidem, pp. 45-46.

34 BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Flávio B. Novelli. 14. ed. 7. tir. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 381.

35 V. FIGUEIREDO, Adriana Samato; MOTA, Douglas. Aspectos relevantes da nova lei de ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). ISS LC 116/2003. Curitiba: Juruá, 2004, p. 12.

36 V. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004, p. 209.

37 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 383.

38 BARRETO, Aires F. ISS – conflitos de competência. Tributação de Serviços e as Decisões do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: v. 60, set. 2000, p. 8.

39 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 340.

40 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, pp. 158-181 (163), v. 182, nov. 2010.

41 O dispositivo também foi citado por MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 400.

42 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 332.

43 Ibidem, p. 329.

44 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, pp. 158-181 (166-168), v. 182, nov. 2010.

45 CATÃO, Marcos André Vinhas. Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004, pp. 129-148 (p. 136). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. V. 2/IASP.

46 Ibidem, pp. 129-148 (p. 137).

47 V. MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, pp. 158-181 (167-168), v. 182, nov. 2010.

48 V. COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 399.

49 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 337.

50 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., pp. 337-338.

51 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 407.

52 Sobre a crítica à existência de uma “lista de serviços”, que serviria como objeto de uma inconstitucional atividade de “orientar” a tributação do ISS, demonstrando verdadeira usurpação pelo Congresso da faculdade que a Constituição consignou aos municípios, ver: CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 179-180.

53 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 402.

54 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., pp. 399-400.

55 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 309.

56 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 306.

57 V. MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 13.

58 XAVIER, Alberto. Direito tributário e empresarial: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 294.

59 BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS. 5. ed. 3ª Parte: Relevantes questões tributárias: Capítulo XXIII. São Paulo: Atlas, 1999, p. 203-204.

60 Idem.

61 V. CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9. ed. Malheiros: São Paulo, 2003, p. 39.

62 Idem.

63 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática, 10. ed., p. 18.

64 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 309.

65 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 354.

66 A ementa também foi citada por: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 309.

67 O exemplo foi citado por: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 10. ed., p. 355.

68 Ver o REsp 881.035/RS, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. 06-03-2008. O julgado também foi citado por: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 311.

69 DANILEVICZ, Ígor. Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n. 116/2003 em face do DL n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004, pp. 255-277 (p. 265). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. V. 2/IASP.

70 Ibidem, pp. 255-277 (p. 266).

71 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 398.

72 Ibidem, p. 394.

73 V. BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004, pp. 5-51 (pp. 44-45). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. V. 2/IASP.

74 V. FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. ISS – A taxatividade das listas de serviços instituídas pelas Leis Complementares 56/87 e 116/2003 e os serviços bancários – matéria submetida à sistemática dos recursos repetitivos no STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 168, set. 2009, pp. 134-143 (136).

75 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 338.

76 BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004, pp. 5-51 (p. 41). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. V. 2/IASP.

77 Ibidem, pp. 5-51 (p. 43).

78 Amílcar Araújo Falcão denominou tais cláusulas gerais de "fatos geradores supletivos, suplementares, sucedâneos ou sub-rogatórios (Erzatztatbestand), passíveis de interpretação extensiva, e não de analogia". (FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2. ed. São Paulo: RT, 1968, p. 57).

79 BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal – parte geral 1. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 177.

80 BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004, pp. 5-51 (p. 42). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. v. 2/IASP.

81 BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal – parte geral 1, 16. ed., p. 179.

82 BORGES, José Souto Maior. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004, pp. 5-51 (p. 42). Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. v. 2/IASP.

83 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 395.

84 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 341.

85 V. CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., pp. 104-105.

86 V. ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência, 7. ed., p. 209.

87 A ementa também foi citada por: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 312.

88 V. TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 401.

89 A ementa também foi citada por: **(I)** PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 312; e **(II)** MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 182, nov. 2010, pp. 158-181 (170).

90 MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 182, nov. 2010, pp. 158-181 (170).

91 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 313.

92 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 401.

93 V. MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e o arrendamento mercantil. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 185, fev. 2011, pp. 63-75 (71).

94 A argumentação dos Municípios está bem retratada no REsp 5.438/SP, rel. Min. Armando Rolemberg, 1ª T., j. em 04-02-1991.

95 V. FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo; SOUZA NETO, Nelson. ISS sobre leasing – momento de a(in)firmação do sistema tributário brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 163, abr. 2009, pp. 73-97 (87-88).

96 É oportuno enfatizar, em tempo, que não se cogitava da incidência do ICMS, o que ficou chancelado, posteriormente, no art. 3º, VIII, da LC n. 87/96, que afastou a incidência do ICMS sobre o arrendamento mercantil.

97 V. FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo; SOUZA NETO, Nelson. ISS sobre leasing – momento de a(in)firmação do sistema tributário brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 163, abr. 2009, pp. 73-97 (89).

98 V. FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo; SOUZA NETO, Nelson. ISS sobre leasing – momento de a(in)firmação do sistema tributário brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 163, abr. 2009, pp. 73-97 (89).

99 MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e o Arrendamento Mercantil. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 185, fev. 2011, pp. 63-75 (74).

100 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., pp. 315-317.

101 No STF, citem-se o **RE 92.927/SP**, rel. Min. Moreira Alves, 2ª T., j. em 09-02-1980; o **RE 95.954/SP**, rel. Min. Cordeiro Guerra, 2ª T., j. em 12-03-1982; o **RE 101.346/SP**, rel. Min. Djaci Falcão, 2ª T., j. em 20-03-1984; o **RE 102.482/SP**, rel. Min. Djaci Falcão, 2ª T., j. em 19-06-1984; o **RE 102.608/SP**, rel. Min. Néri da Silveira, 1ª T., j. em 20-11-1984; e o **RE 102.948/SP**, rel. Min. Djaci Falcão, 2ª T., j. em 14-08-1984.

102 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 308.

103 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., pp. 318-320.

104 V. REsp 221.577/MG, rel. p/ Ac. Min. José Delgado, 1ª T., j. em 23-09-1999.

105 A "virada jurisprudencial" é relatada por PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., pp. 319-320.

106 V. EDCl no REsp 1.066.071/SP, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª T., j. em 23-02-2010.

107 V. REsp 978.719/SP, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. em 05-05-2009.

108 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 320.

109 V. REsp 119.705/RS, rel. Min. Waldemar Zveiter, 3ª T., j. em 07-04-1998.

110 V. REsp 552.076/RS, rel. Min. Denise Arruda, 1ª T., j. em 19-06-2007.

111 BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 144.

112 V. MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação das heranças e doação. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FADUSP, São Paulo, 1998, p. 142.

113 Idem.

114 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 476.

115 COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, p. 392. Confirme, também, a associação do art. 134, VI, do CTN com o ITBI em: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 303.

116 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, pp. 301-303.

117 V. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 514.

118 V. FURLAN, Valéria Cristina Pereira. ITBI – Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis, Tese de doutoramento apresentada perante a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, em 2003, pp. 189-190, inédita.

119 A propósito, ver a **Súmula n. 82, STF:** "São inconstitucionais o imposto de cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio".

120 O julgado também foi citado por: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 301.

121 Idem.

122 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 300.

123 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 333.

124 FURLAN, Valéria Cristina Pereira. ITBI – Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2003, pp. 235-236, inédita.

125 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 698.

126 Ver, acerca da não incidência do ITBI em arrematação judicial fora do contexto de hasta pública: **(I)** REsp 625.322/SP, rel. Min. Luiz Fux, 1ª T., julgado em 11-05-2004; e **(II)** REsp 40.191/SP, rel. Min. Dias Trindade, 4ª T., julgado em 14-12-1993.

127 Por essa razão, ver a **Súmula n. 329, STF**: "O imposto de transmissão 'inter vivos' não incide sobre a transferência de ações de sociedade imobiliária".

128 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 398.

129 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 699.

130 O julgado também foi citado por: PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 301.

131 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., pp. 333-334.

132 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 514.

133 Idem.

134 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 544.

135 V. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais, 6. ed., p. 65.

136 ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência, 7. ed., p. 208.

137 V. PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 7. ed., p. 389.

138 O julgado também foi citado por: PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 7. ed., p. 66.

139 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário, 12. ed., p. 399.

31

IMPOSTOS ESTADUAIS

1 ESTUDO DO ICMS

Imposto	ICMS
Nomen juris	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
Artigos	Art. 155, II da CF e LC n. 87/96

1.1 Competência e sujeito ativo

O art. 155 da CF estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ICMS. Observe-o:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)
> II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS, imposto estadual, sucessor do antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC), foi instituído pela reforma tributária da Emenda Constitucional n. 18/65 e representa cerca de 80% da arrecadação dos Estados. É gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo-se ao princípio da não cumulatividade – art. 155, § 2º, I, CF), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo, predominantemente, um caráter fiscal. Ademais, é imposto que recebeu um significativo tratamento constitucional – art. 155, § 2º, I ao XII, CF, robustecido pela Lei Complementar n. 87/96, que substituiu o Decreto-lei n. 406/68 e o Convênio ICMS n. 66/88, esmiuçando-lhe a compreensão, devendo tal norma ser observada relativamente aos preceitos que não contrariarem a Constituição Federal.

1.2 Sujeito passivo

O art. 155 da Constituição Federal determina expressamente que competirá à lei complementar a definição dos contribuintes. Veja-o:

> Art. 155. (...)
> § 2º. O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: (...)
> XII – cabe à lei complementar:
> a) definir seus contribuintes (...). (Grifo nosso)

O sujeito passivo do ICMS poderá ser, consoante a dicção do art. 4º da Lei Complementar n. 87/96:

a) pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias;
b) importadores de bens de qualquer natureza;
c) prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
d) prestadores de serviços de comunicação.

Entretanto, há a possibilidade de figurar no polo passivo da relação jurídica o responsável tributário, quando escolhido por lei para pagar o tributo, sem que tenha realizado o fato gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A própria Constituição Federal, em seu art. 150, § 7º, admite o fenômeno da responsabilidade atinente ao ICMS, no contexto da substituição tributária progressiva ou "para frente" – escolha de uma terceira pessoa para recolher o tributo antes da ocorrência do fato gerador, em uma nítida antecipação de recolhimento perante um fato gerador presumido.

Exemplo: a saída do veículo produzido na indústria automobilística em direção à concessionária. O fato gerador ocorrerá em momento ulterior, com a venda do veículo na concessionária, porém o ICMS é recolhido antes da ocorrência do fato imponível. É a substituição tributária "para frente", pois o fato gerador ocorrerá na "frente".

Impende destacar, no entanto, que, no âmbito do ICMS, é corriqueiro o fenômeno da Substituição Tributária Regressiva ou "para trás", marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida. Trata-se do fenômeno do diferimento.

O **diferimento é a postergação do recolhimento do tributo indireto para um momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador**. Está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (= pagamento) pelo "contribuinte de fato", e não pelo "contribuinte de direito". Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador. Ocorre com produtos como o leite cru, a sucata, a cana em caule etc.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"De acordo com as normas previstas na legislação, ocorre o diferimento do ICMS quando o recolhimento do imposto lançado por ocasião da operação com determinada mercadoria ou prestação de serviço for transferido para operação ou prestação posterior".*

Exemplo: produtor rural de leite cru que distribui seu produto para empresa de laticínios. O escolhido por lei para recolher o tributo é a empresa de laticínios. Assim, o fato gerador ocorreu lá "atrás", na saída da propriedade rural, e o recolhimento é feito aqui na "frente" (laticínio). Portanto, adia-se ou difere-se o pagamento, dando azo à figura do diferimento.

1.3 Fato gerador

A base nuclear do fato gerador é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços

interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art. 155, II, da CF).

Diz-se que existem, na verdade, quatro impostos definidos na outorga de competência do inciso II do art. 155 do texto constitucional vigente, quais sejam:

a) imposto sobre a circulação de mercadorias;

b) imposto sobre serviços de transportes interurbanos e interestaduais e de comunicação;

c) imposto sobre a produção, importação, circulação, distribuição e consumo de combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica;

d) imposto sobre extração, importação, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Porém, resumindo, entendemos que o ICMS é um imposto estadual, cujo fato gerador pode consistir:

a) na circulação de mercadorias;

b) na prestação de serviço de transporte (interestadual e intermunicipal);

c) na prestação de serviço de comunicação.

1.3.1 Circulação de mercadoria

O fato gerador do ICMS descrito na Constituição Federal é atinente a operações relativas à circulação de mercadorias. Portanto, o fato gerador indica quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica específica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias, assim entendida a circulação capaz de realizar o trajeto da mercadoria da produção até o consumo.

Portanto, observe os conceitos abaixo:

a) Circulação: é a mudança de titularidade jurídica do bem (não é mera movimentação "física", mas circulação jurídica do bem). O bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade definitiva de outro. Exemplo: na saída de bens para mostruário não se paga ICMS, pois não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação "física", não havendo mudança de titularidade; o mesmo fato ocorre na mera movimentação física de bens entre matriz e filial.

Note a jurisprudência no STJ:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ICMS. Saída física de mercadoria para filial da empresa. Não incidência do tributo. Súmula n. 166, do STJ. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (REsp 113.268/RS, 2ª T., rel. Min. Hélio Mosimman, j. 03-02-1998)

No mesmo sentido é a Súmula n. 166 do STJ que dispõe "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

b) Mercadorias: o conceito de mercadoria é fundamental ao estudo do fato gerador deste imposto: mercadoria (do latim merx) é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia, a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito, e somente nesse conceito estrito deve ser ela considerada na formatação do fato gerador

do ICMS (art. 110 do CTN). Vejamos:

MERCADORIA (sentido estrito) = produto + intuito de mercancia (decorrente da habitualidade ou volume típico de comércio na aquisição de bem)

A mercadoria é bem ou coisa móvel. O que caracteriza uma coisa como mercadoria é a destinação, uma vez que é coisa móvel com aptidão ao comércio. Não são mercadorias as coisas que o empresário adquire para uso ou consumo próprio, mas somente aquelas adquiridas para revenda ou venda.

Cabe registrar que a energia elétrica é pacificamente entendida como "mercadoria" para efeito da incidência do ICMS.

Pelas razões expostas, podemos ser levados a concluir que o ICMS não deveria incidir sobre a importação de bens de uso do próprio importador, segundo a melhor doutrina e jurisprudência do STF.

No entanto, a Emenda Constitucional n. 23/83, com o objetivo de aumentar a receita tributária dos Estados, fez recair a incidência sobre bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. Note que a incidência em comento veio delineada na Lei Complementar n. 87/96, conforme a dicção do art. 2º, § 1º, I, do indigitado instrumento norma-tivo, em total conformidade com o pensamento do legislador constituinte que seguiu no mesmo diapasão, em 1988.

Em tempo, diga-se que a EC n. 33/2001 modificou a matéria ao ampliar a sujeição passiva nas importações, uma vez que, conforme o art. 155, § 2º, IX, "a", da CF, o ICMS passou a incidir sobre bens ou mercadorias **importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não sejam contribuintes habituais do imposto**.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: "*O ICMS não incide sobre bens importados do exterior por pessoa física, destinados a seu consumo próprio*".

Saliente-se que mercadoria são bens móveis que podem ser comercializados, devendo haver intuito de obtenção de lucro com a movimentação jurídica do bem. Além disso, essa atividade deve ser habitual. Por essa razão, a saída eventual de bens do ativo fixo ou imobilizado de uma empresa não configura circulação de mercadorias, mas mera circulação de bens desgastados pelo uso.

O conceito de mercadoria deve passar pelo bem adquirido com a finalidade de ser vendido. Nesse sentido, todos os bens móveis, ainda que potencialmente, podem ser absorvidos no conceito, desde que, na ótica do vendedor, tenham sido adquiridos com intuito de revenda.

Por derradeiro, faz-se mister trazer à baila as situações em que o ICMS **não** deve incidir:

a) sobre coisas corpóreas que não sejam mercadoria, isto é, bens de particulares;

b) na alienação de bens do ativo fixo ou imobilizado.

Observe a jurisprudência no STF:

> **EMENTA:** A venda de bens do ativo fixo da empresa não se enquadra na hipótese de incidência determinada pelo art. 155, I, 'b', ('sic') da Carta Federal, tendo em vista que, em tal situação, inexiste circulação no sentido

jurídico-tributário: os bens não se ajustam ao conceito de mercadorias e as operações não são efetuadas com habitualidade (RE 194.300-9/SP, 1ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 29-04-1997)

c) na simples transferência de mercadoria de um para outro estabelecimento da mesma empresa (Súmula n. 166 do STJ);
d) na mudança integral do estabelecimento da pessoa jurídica, com o deslocamento do seu patrimônio para outro local;
e) na integralização de bens (máquinas, equipamentos, veículos etc.) pela pessoa jurídica para a constituição ou ampliação de uma outra empresa (mero negócio societário);
f) nas remessas de mercadorias para demonstração e/ou consignação.

Quanto à mencionada hipótese de "consignação de bem" (letra "f"), o STJ enfrentou recente questão, em 2013, ligada à não incidência do ICMS no caso da mera consignação de veículos por agência de automóveis. Observe o trecho da didática ementa:

> **EMENTA:** (...) **4.** Ponderado esse entendimento jurisprudencial, constata-se que a mera consignação do veículo cuja venda deverá ser promovida por agência de automóveis não representa circulação jurídica da mercadoria, porquanto não induz à transferência da propriedade ou da posse da coisa, inexistindo, dessa forma, troca de titularidade a ensejar o fato gerador do ICMS. Nesse negócio, não há transferência de propriedade (domínio) à agência de automóveis, pois, conforme assentado pelo acórdão recorrido, ela não adquire o veículo de seu proprietário, mas, apenas, intermedeia a venda da coisa a ser adquirida diretamente pelo comprador. De igual maneira, não há transferência de posse, haja vista que a agência de automóveis não exerce nenhum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.228 do Código Civil). Isso porque a consignação do veículo não pressupõe autorização do proprietário para a agência usar ou gozar da coisa, nem tampouco a agência pode dispor sobre o destino da mercadoria (doação, locação, destruição, desmontagem, v.g.), mas, apenas, promover a sua venda em conformidade com as condições prévias estabelecidas pelo proprietário. Em verdade, a consignação do veículo significa mera detenção precária da mercadoria para fins de exibição, facilitando, dessa forma, a consecução do serviço de intermediação contratado. **5.** Recurso especial não provido. (REsp 1.321.681/DF, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T., j. em 26-02-2013) (Grifos nossos)

1.3.2 Serviços de transporte interestadual e intermunicipal

A prestação de serviços de transporte entre Municípios da mesma unidade federada (intermunicipal) ou entre Estados diferentes (inter-estadual) representa fato gerador do ICMS. Portanto, por exclusão, os serviços de transportes dentro do território do Município (transporte inframunicipal) estão fora do campo de incidência do ICMS. São alvo, sim, de incidência do ISS, conforme o item 16 da Lista de Serviços anexa à LC n. 116/2003.

Quanto à expressão "ainda que as prestações se iniciem no exterior", servem as mesmas considerações feitas em parágrafo anterior.

Uma importante observação que se faz mister é que tais prestações hão de ser onerosas, pois as prestações de serviços gratuitos não podem gerar incidência.

É o que se nota no transporte de carga própria, em que o valor desse transporte está necessariamente incluído no valor das mercadorias transportadas e, assim, automaticamente, alcançado pelo tributo, conforme entendimento do Egrégio STJ.

Outrossim, é importante enaltecer que, quando ocorre o transporte da mercadoria em parcelas, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data em que se efetivar a saída do primeiro componente, peça ou parte.

Por fim, a regra geral prevalecente na determinação do local da prestação, para o qual deve haver o recolhimento do tributo, em relação aos serviços de transporte, é simples: vale o local onde tenha início a prestação do transporte.

Exemplo: uma empresa de transporte de carga, com sede no Espírito Santo, contrata serviço que consiste em transportar mercadoria de uma fábrica no Rio de Janeiro para os Estados do Ceará e Piauí. Pergunta-se: pagar-se-á o ICMS para qual Estado? Resposta: para o Rio de Janeiro, onde se iniciou o transporte.

Quanto à possibilidade de incidência do ICMS sobre a prestação de serviços intermunicipais e interestaduais de transporte aéreo, posicionou-se o STF no sentido de condicioná-la à edição de lei complementar, por se tratar de nova hipótese de incidência tributária, afastando a legitimidade de norma com este teor constante do Convênio ICMS 66/88. Com a edição da Lei Complementar n. 87/96, sacramentou-se a possibilidade de incidência do imposto sobre serviço de transporte aéreo (art. 2º, II).

1.3.3 Serviços de comunicação

As prestações de serviço de comunicação, "ainda que as prestações se iniciem no exterior", também estão sujeitas ao ICMS, a partir da previsão inaugurada com a Carta de 1988.

A Constituição não entra em detalhes, deixando-os para serem fixados pela lei complementar. Fê-lo a Lei Complementar n. 87/96, estabelecendo que o ICMS incide sobre:

> Art. 2º, III. (...) prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

É importante destacar que, para o STJ, "a prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade-fim "processo de transmissão" (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta, sim, passível de incidência pelo ICMS". E, ainda, pode-se extrair da ementa: "Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade-meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS" (REsp 1.176.753/RJ, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, rel. p/ Ac. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª T., j. em 28-11-2012).

À guisa de ilustração, citem-se alguns serviços acessórios ou suplementares ao de comunicação: a troca de titularidade de aparelho celular (ou do próprio aparelho e/ou de seu número), o fornecimento de conta detalhada, a mudança de endereço de cobrança de conta telefônica, a troca de área de registro, a troca de plano de serviço, o bloqueio de DDD e DDI, a habilitação e a religação. Nesse rumo, editou-se a **Súmula n. 350 do STJ**, a qual dispõe que "o ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular".

É mister enaltecer que, se apenas os serviços de transporte interestaduais e

intermunicipais estão abrangidos pela regra da incidência, tal restrição não se estende aos serviços de comunicação, uma vez que a Constituição Federal não especificou, pelo que não cabe ao intérprete distinguir. O ICMS poderá recair também sobre as comunicações intramunicipais, tendo em vista que a Constituição, no art. 156, III, assevera que compete aos Municípios instituir o ISS de qualquer natureza "não compreendidos no art. 155, II".

Logo, todo serviço de comunicação, definido na Lei Complementar n. 87/96, poderá estar sujeito à incidência do ICMS, desde que tal definição tenha sido adotada, parcial ou integralmente, pela lei estadual ou distrital, em observância aos Princípios da Legalidade e da Tipicidade Fechada.

1.4 Base de cálculo

A base de cálculo pode ser:

a) o valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria;

b) o preço do serviço, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação;

c) o valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.

1.5 Alíquotas

Para compreender o estudo das alíquotas do ICMS, impende destacar o art. 155 da CF:

> Art. 155. (...)
>
> § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)
>
> IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.
>
> V – é facultado ao Senado Federal:
>
> a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
>
> b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros. (Grifos nossos)

Antes da Constituição Federal, o então "ICM" (hoje, ICMS) tinha as mesmas alíquotas distintas para os produtos, admitindo-se, facultativamente ao ICMS, a própria seletividade, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços (art. 155, § 2º, III, da CF). Quanto às alíquotas, consoante a Resolução do Senado Federal n. 22/89, há as internas – livremente estipuladas pelos Estados (usualmente 17% ou 18%) – e as interestaduais, para as quais há o seguinte critério: alíquota para todas as mercadorias. Atualmente, no entanto, temos

a) Alíquota de **7%**: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-oeste e para o Espírito Santo;

b) Alíquota de **12%**: para operações interestaduais que destinarem mercadorias ou serviços a contribuintes dos Estados das regiões Sul e Sudeste;

c) Alíquota de **17%** ou **18%**: para operações de importação.

No estabelecimento de alíquotas, os Estados devem observar o que dispõe o Senado Federal, que deverá fixar alíquotas mínimas ou máximas, por meio de resolução e nos termos da Constituição Federal.

Enquanto ausente a fixação de tais alíquotas pelo Senado Federal, os Estados poderão estabelecê-las no âmbito das respectivas competências.

Dispõe o texto constitucional, ainda, em relação a alíquotas:

Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

V – é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI – salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, 'g', as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea 'a' do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O inciso VI, tal como a alínea “b” do inciso V, têm por finalidade evitar a “guerra fiscal” entre os Estados.

A sistemática de recolhimento do ICMS pode, à luz dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, ser assim resumida:

a) operações intraestaduais: o ICMS, por óbvio, compete ao Estado em que se realizou a operação. Se esta ocorrer no Distrito Federal (operação intradistrital), o imposto caberá ao DF;

b) operações de importação: o ICMS cabe ao Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, mesmo que o bem haja ingressado no território nacional por Estado diverso do destinatário;

c) operações interestaduais: o ICMS tem aqui uma sistemática peculiar, dependendo da atividade exercida pelo destinatário (consumidor final) da mercadoria – se contribuinte ou não.

Vamos detalhar:

a) Art. 155, § 2º, VII, “b”, CF: se o destinatário da mercadoria não for contribuinte, e.g., uma pessoa física, o imposto caberá integralmente ao Estado de origem da operação, devendo ser calculado pela alíquota interna (do Estado de Origem). Exemplo:

> Uma loja na cidade de Campinas-SP vende por R$ 1.000,00 (mil reais) um aparelho doméstico a um consumidor (pessoa física) da cidade de Guaxupé-MG, devendo ser entregue o bem em domicílio. Calcule o ICMS na operação, sabendo que as alíquotas* do imposto são:
> – Alíquota Interna do Estado de São Paulo é de 18%;
> – Alíquota Interna do Estado de Minas Gerais é de 17%;
> – Alíquota Interestadual é de 12%.

Resposta: sobre a operação, incidirá ICMS na alíquota de 18% (18% x R$ 1.000,00 = R$ 180,00) – alíquota do Estado de Origem (São Paulo), a quem cabe o valor total do imposto a ser recolhido.

Observação: note que as alíquotas interestadual e interna (Estado de destino) não são relevantes para esse tipo de operação.

b) Art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII, CF: se o destinatário da mercadoria for contribuinte, e.g., um comerciante, produtor, industrial ou equiparado, o imposto caberá aos Estados de origem e de destino, incidindo duas vezes, da seguinte forma:

1º Cobra-se o imposto no Estado de origem pela alíquota interestadual – a recolha deve se dar na saída da mercadoria ou no início da prestação dos serviços pelo estabelecimento de origem; e

2º Cobra-se o imposto no Estado de destino pela diferença entre a alíquota interna (Estado de destino) e a alíquota interestadual – a recolha deve se dar na entrada da mercadoria ou na utilização dos serviços pelo estabelecimento destinatário. Exemplo:

> Um estabelecimento atacadista na cidade de Campinas-SP vende um lote de aparelhos domésticos por R$ 100.000,00 (cem mil reais) a um estabelecimento varejista da cidade de Guaxupé-MG. Calcule o ICMS na operação, sabendo que as alíquotas* do imposto são:
> – Alíquota Interna do Estado de São Paulo é de 18%;
> – Alíquota Interna do Estado de Minas Gerais é de 17%;

– Alíquota Interestadual é de 12%.

Resposta:

1º Para o Estado de origem, isto é, São Paulo, recolher-se-á o imposto na alíquota de 12% (12% x R$ 100.000,00 = R$ 12.000,00) – alíquota interestadual (art. 155, § 2º, VII, "a", CF);

2º Para o Estado de destino, isto é, Minas Gerais, recolher-se-á o imposto na alíquota de 5% [(17% – 12%) x R$ 100.000,00 =R$ 5.000,00] – diferença entre a alíquota interna do Estado de destino (MG) e a alíquota interestadual (art. 155, § 2º, VIII, CF);

Observação: note que a alíquota interna (Estado de origem) não é relevante para esse tipo de operação.

Ainda que tenhamos explorado os dispositivos constitucionais, uma indagação remanesce: "E se o destinatário da mercadoria, em uma operação interestadual, sendo **contribuinte** do imposto, **não for consumidor final**? Como ficará a sistemática de recolhimento?"

Nesse caso, em que o destinatário da mercadoria é contribuinte do ICMS (comerciante, produtor, industrial ou equiparado), porém não se trata de consumidor final, o imposto caberá ao Estado de origem, sendo calculado pela alíquota interestadual. Exemplo:

Um estabelecimento atacadista na cidade de Campinas-SP vende um lote de aparelhos domésticos por R$ 100.000,00 (cem mil reais) a um estabelecimento varejista da cidade de Guaxupé-MG, para REVENDA. Calcule o ICMS na operação, sabendo que as alíquotas* do imposto são:

– Alíquota Interna do Estado de São Paulo é de 18%;

– Alíquota Interna do Estado de Minas Gerais é de 17%;

– Alíquota Interestadual é de 12%.

Resposta: sobre a operação, incidirá ICMS na alíquota de 12% (12% x R$ 100.000,00 = R$ 12.000) – alíquota interestadual, ao Estado de origem, isto é, São Paulo. Ao Estado de destino, Minas Gerais, somente será devido o ICMS relativo à próxima operação (revenda da mercadoria).

Observação: note que as alíquotas internas dos Estados de origem e destino não são relevantes para esse tipo de operação.

1.6 Notas gerais

a) Restituição de tributo indireto: o art. 166 do CTN anuncia que todos os impostos "indiretos", dentre os quais se insere o ICMS, são passíveis de restituição do encargo financeiro suportado, contanto que o comprador ou consumidor da mercadoria cumpra a prova da sua transferência, ou por este se apresente, devidamente autorizado a recebê-la, o requerente, sob pena de caracterização de um enriquecimento sem causa.

Infelizmente, o que tem sido visto no Poder Judiciário é o uso despautado e irracional desse argumento pelas Fazendas, a fim de (in)justificar a recusa da devolução dos valores indevidamente pagos pelo contribuinte, seja alegando que ocorreu a repercussão tributária, quando se apresenta judicialmente o indivíduo que efetuou o pagamento, seja

pela alegação da suposta ilegitimidade processual, para afastar a existência de relação jurídico-tributária estabelecida entre ela e o requerente, que somente teria pago o preço da mercadoria, do bem ou do serviço, naqueles casos em que o pedido de restituição é feito por quem afirma ter suportado o ônus[1].

Isso porque na sistemática dessa exação, não é o comerciante – sujeito passivo legalmente habilitado a suportar o peso financeiro, ou seja, recolher o gravame relativo à operação, mas o consumidor do bem ou mercadoria, quem verdadeiramente arca com seu ônus tributacional.

Nesse cenário, surgem as figuras do contribuinte de fato e contribuinte de direito. Enquanto este se revela como mercador e, portanto, escolhido pela lei para o pagamento do ICMS, aquele não pode ser senão o contribuinte, e quem efetivamente acaba por realizar a satisfação do débito, uma vez que os valores a título desse imposto vêm sempre embutidos no preço da mercadoria ou do bem.

Dessarte, muito embora o comerciante é quem deva lançar a obrigação tributária e cumprir com seu pagamento, na realidade, que acaba por fazê-lo é o consumidor, elo final da cadeia, pois a ele é integralmente repassado, dentro do preço do objeto a ser adquirido, o quantum debeatur do tributo.

b) Princípio constitucional impositivo (não cumulatividade): esse princípio vem regulado no art. 19 da Lei Complementar n. 87/96. O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e o de comunicação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. Podemos, ainda, entender a regra constitucional da não cumulatividade como o postulado em que o imposto só recai sobre o valor acrescentado em cada fase da circulação do produto, evitando assim a ocorrência do chamado efeito "cascata", decorrente da incidência do imposto sobre imposto, ou sobreposição de incidências.

Anuncia o art. 155 da CF:

> Art. 155. (...)
> § 2º. (...) O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Do ponto de vista econômico, pode-se afirmar que o Princípio se refere à incidência do valor agregado em cada operação. Do ponto de vista jurídico, por seu turno, o ICMS atua pelo mecanismo da "compen-sação". Não se trata, todavia, de "compensação tributária", pois os créditos não são líquidos e certos; cuida-se de compensação financeira, em que apenas descritivamente se compensam créditos e débitos. É a compensação pelo sistema Tax on Tax, em que se abate do débito gerado na saída o crédito correspondente ao imposto cobrado na entrada. Difere, pois, do sistema Tax on Base, em que se compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo.

O cálculo dos impostos não cumulativos pode ocorrer por meio de operações de

adição ou subtração. Quando se compensam as incidências anteriores e atuais, utiliza-se o método da subtração. Esse processo pode se dar pelo sistema de base sobre base (Tax on Base), em que se comparam as bases de cálculo, ou pelo sistema de imposto sobre imposto (Tax on Tax), em que se abate do tributo devido na saída o importe cobrado na operação antecedente.

Por fim, ressalte-se que a legislação brasileira, em matéria de ICMS, optou pelo método Tax on Tax, em detrimento do método Tax on Base.

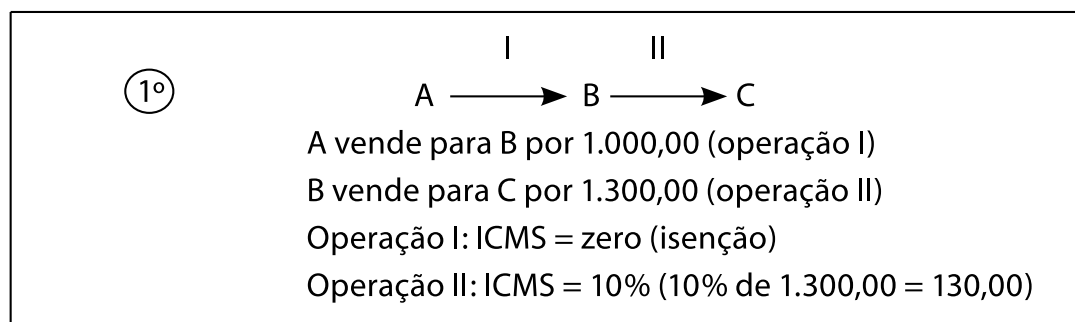
Observação: o ICMS e o IPI diferem quanto à lei reguladora do Princípio da Não cumulatividade: somente se exige lei complementar ao ICMS (art. 155, § 2º, XII, "c", CF).

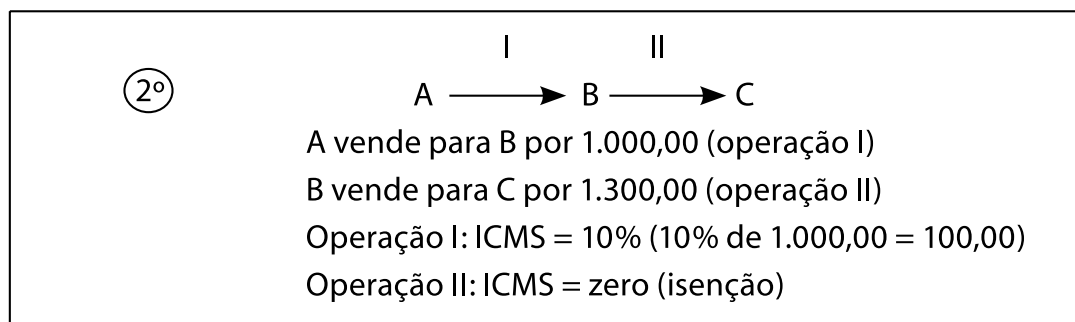
c) A não cumulatividade em isenções e não incidências: o art. 155, § 2º, II, da CF estabelece que a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Observe os quadros explicativos, a seguir:

1º exemplo explicativo:

Assim, a isenção não implica crédito para compensação com o devido nas operações seguintes.

2º exemplo explicativo:

Sacha Calmon Navarro Coêlho[2], em mais um brilhante trecho de suas lições, discorre que "a imunidade (não incidência constitucionalmente qualificada) e a isenção (não incidência legalmente qualificada) numa fase do processo de circulação, impedem a

transmissão do crédito (já que não teria havido débito) ao elo seguinte da cadeia, que adquirirá a mercadoria e o serviço, quando for o caso, descarregados do imposto que não houve e que a jurisprudência do STF admitia, “como se imposto tivesse havido” para evitar o sacrifício do adquirente, pelo efeito cumulativo, e para recompor a cadeia débito-crédito.

E continua o insigne professor:

> “(...) em impostos como o ICMS, em razão da técnica não cumulativa ou, por outro lado, em razão da conta-corrente fiscal, existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa “transferir” para o elo seguinte o ônus do imposto...A Imunidade ou a isenção só funcionam nos impostos não cumulativos plurifásicos se forem integrais (envolvendo o processo inteiro de circulação) e assim mesmo num mesmo corredor de fases...Afora tais hipóteses, não há como fazer funcionar, sem gerar disfunções, as exonerações fiscais nos impostos plurifásicos não cumulativos”[3].

Entretanto, enquanto a norma constitucional prevê a anulação do crédito relativo à operação anterior, devendo ser ele estornado, se a operação subsequente for marcada pela “isenção” ou “não incidência”, o mesmo raciocínio não se aplica às **imunidades tributárias**.

Para o STF, a imunidade tributária não se subsume a nenhuma das duas hipóteses, e, por conseguinte, não se lhe aplica o art. 155, § 2º, II, da CF, garantindo-se o integral creditamento do imposto na entrada da mercadoria no estabelecimento industrial, ou seja, repudiando-se a obrigatoriedade do estorno do imposto. Assim, reconhecer a inexigibilidade do estorno significa homenagear “por tabela” os caros vetores axiológicos que imantam a norma imunizante, por exemplo, a do art. 150, VI, “d”, CF. Se o Fisco obsta a utilização do crédito – com a consequente exigência do estorno –, frustra inexoravelmente a concretização da tutela cons-titucional por meio da imunidade em comento. A propósito, um bom exemplo pode ocorrer com a empresa fabricante de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos: a operação antecedente refere-se à compra de insumos e matéria-prima para a fabricação de papel, enquanto a operação subsecutiva, ex vi do art. 150, VI, “d”, da CF, cinge-se à saída do bem, protegida por força da imunidade tributária.

Desse modo, a imunidade exige o não estorno do crédito, ou seja, a sua manutenção, sob pena de o imposto pago na aquisição da matéria-prima transmutar-se em tributo incidente sobre o produto final (e imune), o que é inadmissível. Frise-se que assim entende o STF, conforme se depreende do veredito exarado em Ação Cautelar (Referendo em Medida Cautelar) n. 2.559, rel. Min. Celso de Mello, 2ª T., j. em 14-06-2010.

d) Princípio constitucional da seletividade: trata-se de um princípio orientador, e não impositivo, quanto ao ICMS. Pauta-se pela estipulação de alíquotas diferenciadas para certos produtos e/ou serviços, para mais ou para menos, com base na seletividade, em função da essencialidade.

Observe o artigo no texto constitucional:

> Art. 155. (...)

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)
III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

A seletividade decorre da conceituação do que é mais essencial ou do que é menos essencial ou supérfluo, visando-se à minimização da carga tributária daquilo que é mais essencial e maior onerosidade do que é dispensável.

Mais uma vez trazendo à baila os didáticos ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho[4], "o automóvel, em si, não é bem supérfluo, embora um carro Mercedes possa sê-lo".

Exemplo: a Lei n. 6.374/89 (ICMS do Estado de SP) fixa a alíquota de 25% nas operações com bebidas alcoólicas, fumo, perfumes, motocicletas, asas-deltas, embarcações de esporte e de recreio, armas e munições, binóculos, jogos eletrônicos, bolas e tacos de bilhar, cartas para jogar, tacos para golfe, entre outros; e estabelece a alíquota de 12% nas operações com arroz, feijão, pão, sal, entre outros.

e) Imunidades: há várias imunidades relevantes para o ICMS. Observe o dispositivo constitucional abaixo.

Art. 155. (...)
§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)
X – não incidirá:
a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º. (Grifo nosso)

Passemos a detalhar as alíneas "a", "b" e "c":

1º Alínea "a": a regra exoneratória anterior à Emenda disciplinava uma dispensa de pagamento sobre operações que destinavam ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar. Com isso, facilitava a exportação diante da competição internacional, constituindo um autêntico instrumento para a realização do comércio exterior e o ingresso de divisas, colimando uma situação positiva na balança de pagamentos.

Por essa disposição desoneradora, o ICMS não incidiria sobre operações que destinassem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar. Assim, entendia-se que o produto semielaborado definido em lei complementar seria alvo de incidência; os demais produtos semielaborados (todos os outros não definidos em lei complementar) seriam imunes.

Historicamente, a expressão "semielaborados" foi produtora de incontáveis celeumas. A começar pela celebração do Convênio n. 66/88, em cujo art. 3º vieram problemáticas regras definitórias de produto "semielaborado", tendo provocado o repúdio da doutrina. Isso porque o Convênio citado, abusivamente, pretendeu definir produto "semielaborado", o que não poderia tê-lo feito, haja vista tratar-se de mister privativo de lei complementar. Na verdade, somente a lei complementar pode definir o que são

produtos industrializados semielaborados, exsurgindo inócua e ousada a definição constante do texto do Convênio. Posto isso, enquanto esta lei complementar não for promulgada, à espécie "semielaborados" deverá ser dispensado o mesmo tratamento do gênero produtos industrializados, isto é, o manto da regra de dispensa.

Entretanto, a Lei Complementar n. 87/96, em vez de definir os produtos semielaborados, sobre os quais poderia haver a incidência do ICMS, optou por submetê-los à não incidência, conforme dispôs o art. 3º, II, da mencionada lei. Vejamos:

> Art. 3º, II, da LC n. 87/96: O ICMS não incide sobre operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços. (Grifos nossos)

Dessa forma, procurou fixar a desoneração tributária para qualquer espécie de bem, relativamente à operação de exportação, abrangendo os "semielaborados" – cuja situação era complexa –, e, ainda, os produtos primários, que tradicionalmente sofriam imposição fiscal.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, a alínea "a" do inciso X do § 2º do art. 155 veio incluir no texto constitucional a imunidade do ICMS nas exportações de **quaisquer mercadorias e serviços**, bem como o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores.

2º Alínea "b": quanto ao petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, a Constituição explicita regra imunizadora no intuito de proteger o equilíbrio no federalismo fiscal, uma vez que as fontes produtoras de petróleo e energia elétrica se concentram em poucos Estados, que seriam exageradamente beneficiados se pudessem tributar esses bens. Todavia, essa não incidência valerá tão somente quando tais bens forem destinados à industrialização ou à comercialização (art. 3º, III, da LC n. 87/96), o que permite a **incidência sobre a entrada no Estado destinatário daquelas mercadorias quando o destino for para seu próprio consumo**, cabendo o imposto ao **Estado onde estiver localizado o adquirente** (art. 2º, § 1º, III, da LC n. 87/96).

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: "*Incide o ICMS no recebimento, pelo destinatário, de combustível derivado do petróleo, oriundo de outra unidade da Federação e destinado ao seu próprio consumo*".

Com efeito, a Constituição, quanto à regra de não incidência em comento, não distingue entre consumidor final ou não, pelo que a imunidade abrangeria ambas.

3º Alínea "c": em relação ao ouro, quando definido em lei da União como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente ao IOF. Se não o for, será considerado produto ou mercadoria, incidindo o ICMS.

f) Imunidade ao software: as operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador (software) referem-se a bem incorpóreo, não tendo por objeto a "mercadoria", propriamente dita. Portanto, em tais operações não haverá incidência de ICMS. Todavia, outro será o tratamento, caso tenhamos a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série ou escala e

comercializados no varejo (software de prateleira ou exemplar standard – off the shelf). Neste caso, teremos o fato gerador do ICMS.

Este é o entendimento que o STF partilha:

> **EMENTA:** I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19-06-98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide ", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) – os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176.626/SP, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-11-1998)

Diga-se que o STJ ratifica a postura supramencionada, preconizando, todavia, a incidência do ISS sobre os softwares de encomenda, isto é, aqueles elaborados especificamente para certo usuário, uma vez que despontaria o fato gerador do ISS (Item 1, subitens 1.1 a 1.8, "serviços de informática e congêneres", da lista anexa à LC n. 116/2003). Portanto, entendemos que a incidência é de ICMS ou de ISS, dependendo do propósito levado a efeito.

g) IPI na base de cálculo do ICMS: o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS. Observe o comando constitucional:

> Art. 155. (...)
> § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)
> XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

A norma somente tem aplicação quando a operação está sujeita ao IPI e ao ICMS. Consoante o dispositivo mencionado, o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, quando a operação configurar fato gerador dos dois impostos, quando for realizada entre contribuintes e, por fim, referir-se a produto destinado à industrialização ou à comercialização. Assim, há a necessidade de cumprir três requisitos cumulativos.

Assim, o IPI somente não integrará a base de cálculo do ICMS quando a operação apresentar os seguintes requisitos cumulativos:

a) for realizada entre contribuintes;
b) for relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização;
c) configurar fato gerador dos dois impostos.

A contrario sensu, a Constituição Federal autoriza os Estados a incluírem o IPI na base

de cálculo do ICMS, nas seguintes operações:

a) com produto não destinado à industrialização ou comercialização;
b) entre contribuinte e não contribuinte do ICMS.

1º exemplo explicativo: "Empresa Industrial" vende produto para "Empresa Industrial" (operação entre contribuintes). Considere os seguintes dados: produto: 1.000,00; ICMS: 20%; IPI: 10%.

Calculando:
Valor do produto 1.000,00
IPI 100,00
Total da Nota Fiscal 1.100,00
ICMS 200,00

Observe que o cálculo do ICMS não relevou o IPI, uma vez que a operação se realizou entre contribuintes, preenchendo os demais requisitos. Portanto, chegou-se a 200,00, como produto da operação aritmética: 20% de 1.000,00.

2º exemplo explicativo: "Empresa Industrial" vende produto para "Consumidor Final" (operação entre "contribuinte" e "não contribuinte"). Considere os seguintes dados: Produto: 1.000,00; ICMS: 20%; IPI: 10%.

Calculando:
Valor do produto 1.000,00
IPI.. 100,00
Total da Nota Fiscal 1.100,00
ICMS 200,00

Observe que o cálculo do ICMS considerou o IPI em sua base de cálculo, uma vez que a operação se realizou entre contribuinte e um "não contribuinte". Portanto, chegou-se a 220,00, como produto da operação aritmética: 20% de 1.100,00.

h) Lei complementar especial: a Lei Complementar n. 87/96, ao regulamentar inúmeros dispositivos constitucionais, revogou tacitamente as normas da legislação tributária com ela incompatíveis. Conforme seu texto, compete à lei complementar tributária disciplinar aspectos vários atinentes ao ICMS, e assim foi feito, conforme se verifica a seguir:

– **contribuintes:** definição (art. 4º da LC n. 87/96);
– **substituição tributária:** definição (arts. 6º a 10 da LC n. 87/96);
– **compensação:** definição (arts. 19 a 26 da LC n. 87/96);
– **local das operações:** definição (art. 11 da LC n. 87/96).

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 155. (...)
§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)
XII – cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;
b) dispor sobre substituição tributária;
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, 'a';
f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Grifos nossos)

Dir-se-á que esta lei complementar é diferente da lei complementar do art. 146 da CF, por se tratar de uma lei complementar especialmente designada para regular matéria de ICMS.

Em verdade, o art. 146 já prevê a definição de contribuintes por lei complementar, como se notou acima (art. 4º da LC n. 87/96), sendo prolixo o legislador constituinte, ao dizer, no dispositivo anteriormente transcrito, que lei complementar definirá os contribuintes do ICMS. Contudo, pode até ser considerada uma inserção supérflua, mas tal repetição não prejudica. No fundo, o legislador quis ser cuidadoso, em vista da complexidade do ICMS, que envolve o interesse dos 26 Estados e do Distrito Federal.

O que se deve ter presente é que a lei complementar deverá respeitar as disposições constitucionais supracitadas.

Não haverá de se confundir cobrança (alínea "d") e "prazo de pagamento do ICMS" – fixado por Decreto –, por não estar este sujeito à estrita legalidade (vide art. 97 do CTN).

Os casos de manutenção de crédito (alínea "f"), se previstos pela lei complementar, guardarão conformidade com o art. 155, § 2º, I e II.

A lei complementar a que se refere a alínea "g" (alínea "g": "Cabe à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados") é a Lei Complementar n. 24/75, recepcionada pela Carta da República de 1988. De acordo com o Princípio da Recepção e consoante o próprio texto constitucional, a Lei Complementar n. 24/75 está em pleno vigor, disciplinando o intrincado terreno dos atos isencionais concernentes ao ICMS.

É sabido que os Estados e o Distrito Federal, querendo conceder isenções de ICMS, devem, previamente, firmar entre si convênios, celebrados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – órgão com representantes de cada Estado e do Distrito Federal, indicados pelo respectivo Chefe do Executivo.

Posto isso, fica evidente que o convênio não é lei, nem o CONFAZ é órgão legislativo. Assim, os funcionários do Poder Executivo que o integram não podem, a pretexto de dispor sobre isenções de ICMS, "legislar" a respeito, no lugar do Poder Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal.

Assim, os convênios apenas integram o processo legislativo necessário à concessão dessas desonerações tributárias, que surgem, sim, com o decreto legislativo ratificador do convênio interestadual. Este somente passa a valer como direito interno dos Estados e do Distrito Federal depois da ratificação, que é feita por meio de decreto legislativo. A ratificação, diga-se de passo, não pode ser feita por "decreto" do Governador – como infelizmente vem acontecendo, com base no art. 4º, da Lei Complementar n. 24/75 –, mas, por meio de decreto legislativo baixado pela respectiva Assembleia Legislativa ou, no caso do Distrito Federal, por sua Câmara Legislativa.

i) Lei Complementar n. 87/96: os aspectos primordiais da Lei Complementar n. 87/96 foram referidos durante o exame das disposições constitucionais. Porém, alguns outros merecem ser citados, conforme as **notas** adiante expendidas:

i.1) Autonomia dos estabelecimentos: a Lei Complementar n. 87/96 estabelece que "é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular" (art. 11, § 3º, II), assim também considerado o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado (art. 11, § 3º, III).

Isso quer dizer que cada estabelecimento é apto a produzir fatos geradores do ICMS, devendo adotar documentação fiscal própria, inconfundível com os documentos adotados pelo estabelecimento-matriz e demais estabelecimentos do mesmo titular.

i.2) ICMS "por dentro": o art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/96, reprisando disposição de lei complementar anterior (DL n. 406/68), estabelece que o montante do ICMS integra a própria base de cálculo, fenômeno a que se dá o nome de ICMS "por dentro".

Isso porque, quando verificamos o preço de um produto na prateleira de um supermercado, devemos enxergar nele a soma de vários "preços" compondo o preço final. Refiro-me às despesas várias que o comerciante tem com o produto a ser comercializado: funcionários, manutenção do local, aluguel, seguros etc. Além disso, deve-se embutir no preço final o lucro e, fundamentalmente, os impostos. Aí se vê o ICMS "por dentro", já calculado pelo comerciante. Esse critério vem sendo aplicado desde o Decreto-lei n. 406/68 (art. 2º, § 7º), pelo que se incorporou na prática tributária. Todavia, sua constitucionalidade é duvidosa, porque a regra-matriz constitucional preconiza que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, mas não assevera que o imposto incide também sobre o próprio ICMS.

De qualquer forma, a constitucionalidade é admitida por várias razões; entretanto, melhor seria se o cálculo do ICMS fosse "por fora", pois viria facilitar a própria operacionalidade.

Ademais, o art. 13, § 1º, II, da LC n. 87/96 discrimina, a par do montante do próprio imposto (inciso I), outros valores que integrariam a base de cálculo do ICMS, como: (1) seguros, juros e descontos concedidos sob condição; (2) frete (se o

transporte for efetuado pelo próprio remetente e cobrado em separado). A propósito, sobre os descontos (condicionais e incondicionais), o tópico seguinte trará desdobramentos oportunos.

Para o STF, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo é constitucional (RE 582.461 – Rep. Geral, rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. 18-05-2011), não devendo ser considerada a tese da ocorrência de dupla tributação, bem como a afronta ao princípio da não cumulatividade. Tal veredicto apenas reafirmou o que se dissera, no âmbito da Corte Suprema, em 1999. Observe a ementa:

> **EMENTA:** Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido. (RE 212.209, rel. Min. Marco Aurélio, rel. p/ Ac. Min. Nelson Jobim, Pleno, j. em 23-06-1999)

Com efeito, entende-se que a quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação – vale dizer, faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor – e, por isso, integra a sua própria base de cálculo, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC n. 87/96).

É bom lembrar, ademais, que a EC n. 33/2001 inseriu a alínea "i" no inciso XII do § 2º do art. 155 da CF, estipulando que cabe à lei complementar "fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço" (Grifo nosso). Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas.

À guisa de curiosidade, sabe-se que o Min. Cezar Peluso, diante do leading case em comento, apresentou proposta de redação de súmula vinculante, a ser encaminhada à Comissão de Jurisprudência, com o seguinte teor: "É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na sua própria base de cálculo".

i.3) Descontos condicionais e incondicionais: os descontos concedidos sob condição – conforme o art. 13, § 1º, II, "a", da Lei Complementar n. 87/96 – integram a base de cálculo do ICMS.

São descontos concedidos "sob condição" aqueles sujeitos a eventos futuros e incertos – por exemplo, relativos às datas de pagamento pela compra efetuada, se em dez, vinte, trinta ou tais ou quais dias – a que está condicionado o percentual ou valor do desconto.

Contrariamente, se o desconto é concedido no momento da emissão da nota fiscal – portanto, sem nenhum condicionamento – o valor do desconto não integrará a base de cálculo do ICMS, quer seja ele mencionado na Nota Fiscal ou não. A propósito, em 2010, lapidou-se a **Súmula 457 do STJ**, segundo a qual "os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS".

Exemplificando: Estabelecimento Industrial sediado em Maceió-AL promoveu a saída, para contribuinte situado em Arapiraca-AL, de produto tributado pelo ICMS, destinado à comercialização. A operação teve as seguintes características:

a) Valor normal da mercadoria: R$ 20.500,00;

b) Desconto Incondicional concedido: R$ 500,00;

c) Seguro debitado ao adquirente: R$ 400,00;

d) IPI: R$ 450,00;

e) Frete destacado na NF e cobrado do adquirente: R$ 400,00.

Resposta: o problema requer conhecimento do art. 155, XI, CF, anteriormente estudado (vide item "g"), segundo o qual o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS quando a operação (I) for realizada entre contribuintes, (II) for relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização e, por fim, (III) configurar fato gerador dos dois impostos. No caso em tela, houve o preenchimento das condições, de modo que é possível, de início, concluir que o IPI **não** comporá a base de cálculo do ICMS.

Quanto aos demais dados fornecidos, não restam dúvidas: o desconto incondicional não integra a base de cálculo, enquanto o seguro e o frete, de modo contrário, compõem-na.

Portanto:

Valor normal da mercadoria 20.500,00
Desconto Incondicional concedido ....(500,00)
Seguro debitado ao adquirente.................. 400,00
Frete destacado na NF.................................. 400,00
____
Base de Cálculo do ICMS 20.800,00

Deve, aliás, o preço mais baixo ser considerado salutar para o país, incentivado pela própria concorrência e, infelizmente, vezes há em que algum agente fiscalizador autua a empresa por entender que a base de cálculo foi indevidamente reduzida. Na hipótese aventada, porém, o auto de infração é absolutamente improcedente.

i.4) ICMS devido no desembaraço aduaneiro: a incidência do ICMS ocorre mesmo que as operações "se iniciem no exterior", segundo a incorreta redação do texto constitucional, a qual **devemos entender como o momento em que a mercadoria é desembaraçada no território nacional**, uma vez que impossível seria a cobrança do imposto no território estrangeiro (o fato gerador é caracterizado no momento "do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior" – tal como preconiza o inciso IX do art. 12 da Lei Complementar n. 87/96.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"Em relação às mercadorias importadas do exterior por pessoa jurídica, o ICMS só incidirá por ocasião da saída do estabelecimento do importador".*

Observe a jurisprudência no STF:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DESEMBARAÇO. ART. 155, § 2º, IX, A, DA CF/88. ART. 2º, I, DO CONVÊNIO ICM 66/88. ART. 1º, § 2º, V, E § 6º, DA LEI FLUMINENSE N. 1.423/89. A Constituição de 1988 suprimiu, no dispositivo indicado, a referência que a Carta anterior (EC 03/83, art. 23, II, §

11) fazia à "entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, da mercadoria importada"; e acrescentou caber "o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria", evidenciando que o elemento temporal referido ao fato gerador, na hipótese, deixou de ser o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do importador. Por isso, tornou-se incompatível com o novo sistema a norma do art. 1º, II, do DL 406/68, que dispunha em sentido contrário, circunstância que legitimou a edição, pelos Estados e pelo Distrito Federal, em conjunto com a União, no exercício da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88, de norma geral, de caráter provisório, sobre a matéria; e, por igual, a iniciativa do Estado do Rio de Janeiro, de dar-lhe consequência, por meio da lei indicada. Incensurável, portanto, em face do novo regime, o condicionamento do desembaraço da mercadoria importada à comprovação do recolhimento do tributo estadual, de par com o tributo federal, sobre ela incidente. Recurso conhecido e provido, para o fim de indeferir o mandado de segurança. (RE 193.817/RJ, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 23-10-1996)

Tal dispositivo deixa aberta a possibilidade de a lei estadual exigir o pagamento do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada do exterior. Entretanto, o STF-Pleno, antes mesmo do sobrevir da Lei Complementar n. 87/96, já vinha decidindo pela legitimidade dos Estados para exigir o pagamento por ocasião desse desembaraço (RE 192.711/SP). Por fim, vale mencionar a recente publicação da **Súmula n. 661 do STF**, segundo a qual "na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro". Tal posicionamento superou a "Súmula n. 577" do STF, de cujos dizeres depreendia-se: "na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do ICM ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador".

Em caso de importação, o ICMS pertence ao Estado onde se localiza o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, até porque é possível que o destinatário não seja o próprio importador. Portanto, em uma importação de bens, e.g., realizada por empresa de Cuiabá, Estado de Mato Grosso, cujo desembarque tenha se dado no Porto de Santos, em São Paulo, ensejará o recolhimento àquele Estado, e não ao do referido desembarque.

i.5) ICMS e os salvados de sinistros: as operações com salvados de sinistros ocorrem **(1)** na transferência de tais bens para as companhias seguradoras e, posteriormente, **(2)** na saída dessas para o adquirente comum. O inciso IX do art. 3º da LC n. 87/96 determina a não incidência do ICMS nas operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistros para companhias seguradoras. É usual que as seguradoras recebam, quando do pagamento das indenizações de seguro, em caso de perda total do bem sinistrado, os respectivos salvados, por menor que seja seu valor. Essa operação de aquisição não gera incidência do ICMS. Todavia, é também usual que as companhias seguradoras revendam esses salvados – aqui, há incidência do ICMS. Nesse caso, as companhias seguradoras agem como comerciantes comuns, devendo recolher o imposto. Tal direcionamento encontra guarida na **Súmula n. 152 do STJ**, editada em março de 1996 ("Na venda pelo segurador, de bens salvados de sinistros, incide o ICMS").

No entanto, não foi esse o entendimento que prevaleceu no STF, uma vez que, concedendo liminar à ADIn 1.648-MG (rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 16-02-

2011) e suspendendo a eficácia da expressão "e a seguradora", constante do inciso IV do art. 15, da Lei Mineira do ICMS (Lei n. 6.763/75), entendeu aquela Corte que os salvados de sinistros, mesmo quando vendidos a terceiros, não autorizam a incidência do ICMS.

Nesse sentido, em fevereiro de 2011, publicou-se a **Súmula Vinculante n. 32** do STF, como resultado exegético do impactante RE 588.149 (Rep. Geral), rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 16-02-2011. Observe o seu teor: "O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras."

Ali se evidenciou que as vendas, por seguradoras, de veículos envolvidos em sinistros integram a própria operação de seguro, constituindo recuperação de receitas, e não atividade mercantil. Daí se cogitar da incidência de imposto federal (no caso, o IOF), mas não do ICMS. Com efeito, não se pode conceber, nem mesmo normativamente (Decreto-lei n. 73/66, art. 73), que as seguradoras sejam comerciantes de sucatas, com a finalidade de obter lucro ou tendo intenção comercial. Assim, é inarredável concluir que a Súmula 152 do STJ encontra-se superada, diante da atual visão do STF. Aliás, não é demasiado relembrar que o STF, já em 1969, houve por bem editar a **Súmula 541**, nessa mesma direção: "O imposto sobre vendas e consignações não incide sobre a venda ocasional de veículos e equipamentos usados, que não se insere na atividade profissional do vendedor, e não é realizada com o fim de lucro, sem caráter, pois, de comercialidade".

j) Súmula n. 323 do STF: é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Nada obsta a que o Fisco proceda à apreensão de mercadoria transportada, quando desacompanhada de nota fiscal, lavrando-se o auto de infração, numa providência imediata, a fim de levar a efeito as providências identificatórias do bem, no entorno da materialidade do fato. Caso contrário, se tal embaraço ganhar foro de eternização, traduzir-se-á em meio coativo de percepção de tributos, não podendo ser tolerado, como preconiza a inteligência da Súmula em comento.

Com efeito, a apreensão indevida se traduz em maneira vexatória e gravosa de cobrança de tributo por via oblíqua, constituindo sanção política, o que mobilizou o Poder Judiciário a repelir tal expediente arbitrário e abusivo, com inúmeros posicionamentos calcados na **Súmula n. 323 do STF**.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito Substituto do Piauí (TJ/PI), em 21-10-2007: *"Acerca dos direitos e das garantias individuais e dos precedentes do STF, a apreensão de mercadorias pela fazenda pública, como forma de coagir o contribuinte ao pagamento de tributos, não ofende o preceito constitucional que garante o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer".*

A apreensão ilícita viola inúmeros dispositivos constitucionais: desrespeita o direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF), da qual o cidadão somente será privado mediante justa

indenização, com obediência ao devido processo legal. Ademais, estiolada desponta a liberdade de trabalho, consagrada nos arts. 5º, XIII, XVIII e 170, ambos da CF, na medida em que o comerciante tem a continuação de sua atividade condicionada ao pagamento de tributos. Viola-se, outrossim, o devido processo legal, do qual o contraditório e a ampla defesa são desdobramentos (art. 5º, LIV e LV, CF). Por derradeiro, poder-se-ia falar até mesmo em crime de excesso de exação do agente fazendário (art. 316, § 1º, CP), além de se garantir, ao contribuinte lesado, direito ao integral ressarcimento dos prejuízos sofridos pela apreensão indevida, nos termos do art. 37, § 6º, da CF.

k) Arrendamento mercantil (ou leasing): é modalidade de negócio jurídico estabelecida por meio de formato triangular dos sujeitos da relação, ao envolver um intermediário – o agente financiador da operação entre as partes (arrendante e arrendatário), e conferir ao arrendatário três possibilidades de opção.

A jurisprudência não tem sido uníssona sobre o tema, como revelam as decisões abaixo, do STJ e do STF:

> **EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL – "LEASING". 1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional. 2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de leasing. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.**(RE 206.069/SP, Pleno, rel. Min. Ellen Gracie. j. 1º-09-2005)** (Grifo nosso)

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPORTAÇÃO DE AERONAVES MEDIANTE LEASING. ICMS. INCIDÊNCIA. ALTERAÇÃO DO ENTENDIMENTO DO STJ EM FACE DE PRONUNCIAMENTO DO STF SOBRE O TEMA. 1. O STJ, por jurisprudência uniforme, firmou o entendimento de que, em se tratando de importação de mercadoria (aeronave) mediante o negócio jurídico denominado leasing, não incidiria o ICMS. Precedentes: REsp 146389/SP (rel. Min. João Otávio Noronha, julgado 07-12-2004, DJ de 13-06-2005, p. 217); REsp 436.173/RJ (rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 30-06-2004, p. 295); AgRg no Ag 385174/RJ (rel. Min. Castro Meira, DJ de 15-03-2004, p. 223), entre outros. 2. As decisões do STJ interpretavam e aplicavam o art. 3º, VIII, da LC n. 87/96. 3. O Supremo Tribunal Federal, contudo, ao apreciar o RE n. 206.069-1, São Paulo, considerando a EC n. 33/01 (estatui que incide o ICMS em mercadoria importada desde que ocorra a sua entrada no estabelecimento comercial, industrial ou produtor, seja para consumo ou uso próprio do importador, seja para integrar o seu ativo), que deu nova redação ao art. 155, "a", da CF, entendeu que incide o ICMS "sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade...", independentemente do tipo do negócio jurídico celebrado. 4. A orientação do STF foi tomada por maioria pelo Pleno, em face de importação decorrente de contrato de leasing, assim, também, a mudança de orientação da jurisprudência adotada pelo STJ deve ser realizada. 5. Recurso da Fazenda Estadual de São Paulo provido para fazer incidir ICMS sobre mercadoria importada com base em contrato de leasing. **(REsp 822.868/SP, 1ª T., rel. Min. José Delgado. j. 16-05-2006)** (Grifos nossos)

> **EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. 1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as componham em regime de leasing não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário. 2. A circulação de mercadoria é pressuposto de incidência do ICMS. O imposto – diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil – é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior". 3. Não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamento mercantil contratado

pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas. 4. Recurso Extraordinário do Estado de São Paulo a que se nega provimento e Recurso Extraordinário de TAM – Linhas Aéreas S.A. que se julga prejudicado. **(RE 461.968/SP. Pleno. rel. Min. Eros Grau. j. 30-05-2007)** (Grifo nosso)

A judiciosa decisão de relatoria do Min. Eros Grau é de toda importância, uma vez que afasta a incidência do ICMS na importação de mercadoria pela via do contrato de arrendamento mercantil (ou leasing). A fundamentação jurídica reside em que se mostra insuficiente à sua tributação por mera entrada em território nacional de bem ou mercadoria vindo do exterior, sendo necessária à caracterização do gravame em estudo as entradas "atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens"[5].

No que se refere a esta decisão, o eminente tributarista José Eduardo Soares de Melo[6] leciona: "O relator asseverou que não se aplicava o precedente do RE n. 206.069 (rel. Min. Ellen Gracie) no bojo do qual se verificava a circulação mercantil, pressuposto da incidência do ICMS, ou seja, importação destinada ao ativo fixo da empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária".

É importante salientar que o Plenário do STF, em junho de 2011, enfrentou novamente a questão no RE 540.829 (rel. Min. Gilmar Mendes), analisado em Repercussão geral. Tendo havido divergência de votos (Ministros Gilmar Mendes e Luiz Fux, com votos pela incidência e pela não incidência do ICMS, respectivamente), foi deferida a vista dos autos à Ministra Cármen Lúcia, devendo-se aguardar o deslinde da questão.

l) O ICMS e o fornecimento de água encanada: em tempos recentes, o STF teve a oportunidade de chancelar a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre o fornecimento de água encanada por empresa concessionária. A propósito, a tese da não incidência já havia sido sacramentada na ADI-MC 567 (rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, j. em 12-09-1991), com decisão unânime pela suspensão liminar do ICMS sobre o fornecimento de água potável, encanada, no Estado de Minas Gerais. Dez anos após, com a ADI 2.224 (rel. Min. Néri da Silveira, rel. p/ ac. Min. Nelson Jobim, Pleno, j. em 30-05-2001), o STF acenou com a manutenção da tese, embora não tenha ali analisado o mérito da questão. Por fim, em 2013, mais uma vez, prevaleceu o veredicto na Corte Suprema:

EMENTA: Tributário. ICMS. Fornecimento de água tratada por concessionárias de serviço público. Não incidência. Ausência de fato gerador. **1.** O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS. **2.** As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização. **3.** O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria. **4.** Precedentes da Corte. Tema já analisado na liminar concedida na ADI n. 567, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, e na ADI n. 2.224-5-DF, Relator o Ministro Néri da Silveira. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 607.056/Rep. Geral, rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. em 10-04-2013)

Com efeito, as águas públicas derivadas de rios ou mananciais qualificam-se, juridicamente, como bem de uso comum do povo, à luz dos arts. 20, III, e 26, I, da CF, não se confundindo com "mercadoria". Aliás, nem mesmo o tratamento químico

necessário ao consumo teria o condão de descaracterizar a água como um bem público de uso comum de todos. Frise-se que o art. 18 da Lei n. 9.433/97, a qual institui a "Política Nacional de Recursos Hídricos", deixa claro que a concessão do serviço público de distribuição de água canalizada constitui mera outorga dos direitos de uso, sem implicar a alienação das águas, uma vez que se trata de bem de uso comum, ipso facto, inalienável. No mesmo rumo, segue o Código de Águas (Decreto n. 24.643/34, art. 46: "concessão não importa, nunca, a alienação parcial das águas públicas, que são inalienáveis, mas no simples direito ao uso destas águas").

Nesse passo, ao tributar o fornecimento de água potável, estar-se-ia a conferir interpretação inadequada ao conceito de "mercadoria", conduzindo, erroneamente, à classificação de água canalizada como "bem de comércio". E mais: a par da ausência do elemento "mercadoria", na adjetivação do aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, é patente a falta do signo "circulação", uma vez que as concessionárias – promotoras da operação de fornecimento de água – não deteriam poderes jurídicos de disposição sobre ela. Sem titularidade, como é cediço, não se cogita de movimentação jurídica do bem. Posto isso, não há fato gerador do ICMS.

Por derradeiro, não se pode confundir o serviço público adstrito ao fornecimento de "água natural encanada" ("canalizada" ou "tratada") com a venda de água envasada – aqui, sim, uma mercadoria passível de circulação.

m) O ICMS e a habilitação de celular: É importante salientar que o Plenário do STF, em outubro de 2011, enfrentou a questão no RE 572.020 (rel. Min. Marco Aurélio). Tendo havido divergência de votos (Ministros Marco Aurélio e Luiz Fux, com votos pela incidência e pela não incidência do ICMS, respectivamente), foi deferida a vista dos autos ao Ministro Dias Toffoli, devendo-se aguardar o deslinde da questão.

2 ESTUDO DO IPVA

Imposto	IPVA
Nomen juris	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
Artigos	Art. 155, III, da CF

2.1 Competência e sujeito ativo

O art. 155, III, da CF, estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do IPVA.

Observe-o:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)
> III – propriedade de veículos automotores.

O IPVA é imposto estadual, com disciplinamento na Constituição Federal, no comando inserto no inciso III do art. 155. Por outro lado, não há menção a tal tributo no CTN, uma vez que seu nascimento data de 1985, com a promulgação da Emenda n. 27/85 à Constituição Federal de 1967, vindo a lume substituir a antiga "TRU" – Taxa Rodoviária Única.

O imposto poderá ser exigido em 1º de janeiro de cada exercício, sendo devido no local em que o veículo deva ser registrado e licenciado, inscrito ou matriculado, perante as autoridades de trânsito (automóveis), independentemente do local do domicílio do proprietário ou possuidor.

Para instituição desse imposto, as normas gerais atinentes ao fato gerador, base de cálculo e contribuintes hão de ser definidas por Lei Complementar (art. 146, III, "a", da CF). Todavia, não existem normas gerais relativas ao IPVA, podendo os Estados e o Distrito Federal exercerem a competência legislativa plena (art. 24, § 3º, da CF).

2.2 Sujeito passivo

É o proprietário de veículo automotor – pessoa física ou pessoa jurídica, presumindo-se como tal aquele em cujo nome o veículo esteja licenciado.

2.3 Fato gerador

É a propriedade (e não o "uso") de veículo automotor de qualquer espécie (automóvel, motocicleta, caminhão etc.).

Com efeito, apenas a propriedade gera incidência de IPVA, e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse.

Do contrário, "as fábricas e os revendedores de automóveis teriam de pagar o IPVA desde o momento em que se completasse a respectiva industrialização ou importação"[7].

A propriedade prova-se pelo CRV – Certificado de Registro de Veículo –, sendo também aceito, como prova de propriedade, o documento do licenciamento do ano anterior.

2.3.1 Veículo automotor

É qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio dotado de força-motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural.

Segundo o anexo I do Código Brasileiro de Trânsito, o veículo automotor "é todo veículo a motor de propulsão que circula por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico)".

2.3.2 Aeronaves "versus" IPVA

A questão gera polêmica quando se pretende incluir no campo competencial do IPVA as aeronaves, cujo conceito legal pode ser extraído do art. 106 da Lei n. 7.565/86 – Código Brasileiro de Aeronáutica –, a seguir exposto:

> Art. 106. Considera-se aeronave todo aparelho manobrável em voo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas e/ou coisas.

Argui-se a dissociação do conceito de veículo automotor do conceito de aeronave. Isso porque a aeronave não existe para trafegar no Estado ou no Município, mas para voar no espaço aéreo, que é da competência da União. Quando em terra, apenas faz manobra em áreas aeroportuárias, que não pertencem ao Estado nem ao Município, mas à União,

por força do art. 38 do CBA – Código Brasileiro de Aeronáutica – Lei n. 7.565/86.

Historicamente, é sabido que a antiga TRU – Taxa Rodoviária Única, da qual o IPVA é sucedâneo, deveria onerar apenas os veículos terrestres, trafegáveis por rodovias estaduais, e nunca veículos que transitam por ferrovias, aerovias ou aquavias.

Não é difícil perceber que o conceito de aeronave muito se distancia da definição emprestada à expressão "veículo automotor", razão pela qual se pode conceber sobremodo equivocada a tentativa – empreendida pelos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul – de fazer incidir o IPVA sobre a propriedade desses bens, equiparando-os aos automóveis. Com efeito, as aeronaves são manobráveis em voo, sustentando-se no ar e circulando no espaço aéreo, não em rodovias de qualquer Estado, mas em aerovias. Em consonância com a definição legal de aeronave (art. 106 do CBA; art. 5º do Regulamento aprovado pelo Decreto n. 70.050, de 25-011972), atribuem-se-lhe caracteres essenciais:

1º ser um aparelho, isto é, um sistema integrado, uma organização, um conjunto de mecanismos, uma complexa máquina;

2º ser manobrável (do francês "manoeuvrer"), isto é, poder executar movimento em todas as direções, no espaço aéreo, quando em voo;

3º ser sustentável e circulável, isto é, poder manter-se e locomover-se, transitar e trafegar no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas;

4º ter possibilidade de ser meio de transporte de pessoas ou coisas.

Desse modo, é compreensível a impossibilidade de comparação de veículo automotor com aeronave: aquele não é manobrável em voo, não é sustentável, nem circulável no espaço aéreo; esta o é. Ademais, aquele é licenciado pelo Município; esta é licenciada pela União (arts. 72 a 76 do CBA). Ainda: a propriedade daquele decorre de registro no DETRAN – Departamento Estadual de Trânsito; a propriedade desta decorre do Registro Aeronáutico Brasileiro, que é órgão federal (art. 115 do CBA).

Posto isso, na trilha da jurisprudência, pensamos não ser legítima a cobrança do IPVA sobre embarcações e aeronaves, mas tão somente sobre os veículos de circulação terrestre. Nesse sentido, seguiu a melhor jurisprudência, conforme se nota adiante.

Observe o entendimento jurisprudencial que ratifica a não incidência do IPVA sobre aeronaves:

> **EMENTA:** IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (CF, art. 155, III; CF 69, art. 23, III e § 13, cf. EC 27/85): campo de incidência que não inclui embarcações e aeronaves. (RE 134.509/AM, Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 29-05-2002; ver, ademais, o RE 255.111-2, Pleno, de 24-10-2002)

Em 2007, o STF ratificou o entendimento no **RE 379.572** (rel. Min. Gilmar Mendes, Pleno, j. em 11-04-2007). Mais recentemente, em 2013, a Corte Suprema reafirmou a não incidência no **AgR no RE 525.382** (rel. Min. Teori Zavascki, 2ª T., j. em 26-02-2013).

2.4 Elemento temporal do fato gerador

É anual, por ficção jurídica (1º de janeiro de cada ano) ou data estabelecida em lei

estadual. Ressalte-se que o momento do fato gerador poderá ser a data da aquisição, para veículo novo, e a data do desembaraço aduaneiro, para o veículo importado.

2.5 Base de cálculo

É o valor venal do veículo ou o preço comercial de tabela (= valor de mercado). Utilizam-se as tabelas anuais elaboradas e publicadas pelo poder tributante, que se baseia em publicações especializadas. O preço poderá estar discriminado na Nota Fiscal ou em **documentos relativos ao desembaraço aduaneiro** (Preço CIF), quando se tratar de produto importado.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado/RS, em janeiro de 2006: "*A base de cálculo no caso de internamento de veículos automotores importados para o uso do importador também é o valor médio de mercado, porém considerando-o como tal somente o constante do documento de importação, convertido em moeda nacional pela taxa cambial vigente na data do desembaraço aduaneiro*".

A EC n. 42/2003 dispôs, na parte final do art. 150, § 1º, CF, que é **exceção à anterioridade nonagesimal a alteração na base de cálculo do IPVA**. Portanto, é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um veículo automotor, no fim de ano, e que tal modificação possa ser aplicada no 1º dia do exercício financeiro seguinte.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o cargo de Juiz de Direito/MG, em 2006: *"Em relação aos princípios constitucionais tributários, insertos na Constituição Federal, é correto afirmar que a redução das alíquotas do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) se sujeita aos princípios da legalidade e da anterioridade, incluída a chamada anterioridade nonagesimal"*.

Exemplo: Lei n. tal, publicada em 31 de dezembro de 2008, altera o valor venal de um certo veículo automotor.

Pergunta-se: quando será eficaz o aumento legal?

A resposta é simples: no dia seguinte – 1º de janeiro de 2009 –, valendo o aumento para o exercício de 2009, **pois se trata de uma regra à anterioridade anual, porém de uma norma de exceção aos 90 dias**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz de Direito/SE, em 21-10-2007: *"Em conformidade com o Código Tributário Nacional (CTN), uma lei sobre o IPVA que seja publicada em 2007 e que não faça referência à data de início de sua vigência não entrará em vigor em 1º de janeiro de 2008 se reduzir isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, de maneira menos favorável ao contribuinte"*.

2.6 Alíquota

Observe o dispositivo constitucional:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

III – propriedade de veículos automotores. (...)

§ 6º. O imposto previsto no inciso III:

I – terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II – poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

A alíquota será estabelecida em lei ordinária estadual. Deverá ser proporcional, não existindo limite máximo a ser fixado. No entanto, a Emenda Constitucional n. 42/2003 incumbiu ao Senado Federal a estipulação de suas alíquotas mínimas. Ademais, poderá o IPVA ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo, do que se depreende uma latente progressividade ao imposto em comento (art. 155, § 6º, I e II, CF). Frise-se que tal progressividade não é explícita no texto constitucional, como o é para o IPTU, IR e ITR, parecendo-nos mais o IPVA um imposto que se sujeita à extrafiscalidade, assumindo função regulatória, do que, propriamente, um gravame progressivo.

Ainda sobre o presente assunto, o nobre Kiyoshi Harada[8] argumenta:

"A costumeira distinção de alíquotas, feita pelas legislações estaduais, para aumentar o valor do imposto em relação aos veículos importados, fere o princípio da isonomia tributária, inserto no art. 150, II, da CF. Não socorre o argumento de que essa tributação diferenciada atende ao princípio da capacidade contributiva, previsto no § 1º do art. 145 da Carta Política, como sustentado por alguns julgados, pois, nessa hipótese, a alíquota deveria variar em função do valor venal do veículo, nunca em razão de sua procedência estrangeira".

2.7 Notas gerais

a) **Inexistência de lei complementar:** o IPVA é constitucional, pois foi recepcionado pela CF/88 (art. 34, § 3º, ADCT). Deixando a norma federal de existir, exercem os Estados a competência plena;

Nesse sentido, a jurisprudência:

EMENTA: RECURSO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. COMPETÊNCIA. A teor do disposto no artigo 28, § 2º, da Lei n. 8.038/90, compete ao relator a que for distribuído o agravo de instrumento, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, bem como no Superior Tribunal de Justiça, com o fim de ver processado recurso interposto, o julgamento respectivo. IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – DISCIPLINA. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do artigo 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988. (AI-AgR 167.777/SP, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j. 04-03-1997)

b) **Lançamento:** o lançamento é direto ou "de ofício". Entretanto, no Estado de São Paulo, vigora lei que determina o lançamento deste gravame por homologação, não devendo, todavia, prevalecer tal entendimento para fins de aplicação em concursos públicos;

c) **Repartição de receitas:** a repartição das receitas tributárias do IPVA será feita por meio do rateio de **50% para o Estado e 50% para o Município**, onde for efetuado o licenciamento do veículo (art. 158, III, CF);

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto de Santa Catarina, em 2009: *"Pertencem aos Municípios cinquenta por cento do produto da arrecadação do IPVA de veículos automotores licenciados em seus territórios".*

Observação: item semelhante, indicando o percentual de 50%, foi considerado **CORRETO** e solicitado em prova realizada pelo Instituto Pró-Município/CE, para o cargo de Fiscal Municipal de Tributos da Prefeitura de Pacatuba/CE, em 2009.

d) **Isenção:** para veículos utilizados em atividade de interesse socioeconômico específico (agroindústria, transporte público de passageiros, terraplenagem), haverá isenção;

e) **Imunidade:** quanto aos veículos das pessoas jurídicas de direito público, dos templos e das instituições de educação e assistência social, não há que se falar em "isenção", mas em imunidade, por ser uma não incidência constitucionalmente qualificada, constante do art. 150, VI, alíneas "a", "b" e "c", da CF;

f) **Taxa de Licenciamento de Veículos:** é vedada a cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos. Essa taxa é inconstitucional e continua a ser praticada, em alguns casos. Ninguém se opõe, em virtude do ínfimo valor cobrado de cada particular.

3 ESTUDO DO ITCMD

Imposto	ITCMD
Nomen juris	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos
Artigos	Art. 155, I, da CF e art. 35 e seguintes do CTN

3.1 Competência tributária e sujeito ativo

O art. 155, I, da CF estabelece ser de competência dos Estados e do Distrito Federal a instituição do ITCMD.

Observe-o:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão 'causa mortis' e doação, de quaisquer bens ou direitos. (...)

§ 1º. O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o 'de cujus' possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior;

O ITCMD é um dos impostos mais antigos na história da tributação, havendo relatos de sua exigência em Roma, sob a forma de vigésima sobre heranças e doações.

O imposto de transmissão causa mortis (herança e legados, em virtude de falecimento de uma pessoa natural) e o imposto de transmissão inter vivos (referente a atos, fatos ou negócios jurídicos celebrados entre pessoas), até a Constituição de 1988, estavam na competência dos Estados (art. 23, I, da CF/69 e art. 35 do CTN). Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1988, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento causa mortis ou não oneroso entre pessoas,

de bens móveis ou imóveis, ficou na competência estadual; a transmissão inter vivos e de caráter oneroso de bens imóveis, por sua vez, passou a ser exclusividade da competência dos Municípios.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988, ao biparti-lo, o que fez foi desmembrá-lo, deixando com os Estados tão somente a parte relativa à transmissão causa mortis e por doação (art. 155, I) e atribuindo o restante aos Municípios (art. 156, II).

Não houve, portanto, criação de imposto, mas simples desdobramento de tributo já existente.

3.2 Sujeito passivo

São sujeitos passivos do ITCMD:

a) herdeiro ou o legatário (transmissões causa mortis);
b) qualquer das partes adstritas à doação (doador ou donatário), na forma da lei.

Ao legislador estadual é concedida a faculdade de eleger o responsável tributário. Por exemplo: se, por ocasião da lavratura do instrumento público, o tabelião não exigiu a prova de quitação do imposto de transmissão (e é obrigado por lei a fazê-lo), ele ficará responsável pelo pagamento do tributo (art. 134, VI, do CTN). No caso da doação, o doador pode ser escolhido para ocupar a posição de responsável tributário, caso o donatário não recolha o imposto.

3.3 Fato gerador

O fato gerador do ITCMD é:

a) transmissão de propriedade de quaisquer bens (por exemplo, bens imóveis ou móveis, tais como: veículos, valores financeiros, títulos de crédito etc.);
b) transmissão (cessão) de direitos em decorrência de:
   – falecimento de seu titular;
   – transmissão e cessão gratuitas.

A transmissão é a passagem jurídica da propriedade ou de bens e direitos de uma pessoa para outra. Ocorre em caráter não oneroso, seja pela ocorrência da morte (transmissão causa mortis), ainda ou doação (ato de liberalidade).

É imperioso destacar que, conforme o art. 35, parágrafo único, do CTN, nas transmissões causa mortis **ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela UFRS, para o cargo de Agente Fiscal do Tesouro do Estado/RS, em janeiro de 2006: "*Nas transmissões decorrentes de doações, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os donatários do bem, título ou crédito, ou de direito transmitido*".

3.4 Elementos espacial e temporal do fato gerador

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Analista de Comércio Exterior, em 21-09-2008: *"Se um contribuinte viúvo domiciliado no município de Vitória – ES, proprietário de um único imóvel localizado em Brasília – DF, falecer em Manaus – AM e seus dois únicos filhos residirem em Fortaleza – CE, o imposto sobre transmissão 'causa mortis' e herança deverá ser pago no Distrito Federal".*
> **Observação:** item semelhante foi considerado **CORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005.

Exemplo: José faleceu no Rio de Janeiro. Seu inventário foi feito em Minas Gerais. Possui ele um apartamento em São Paulo e um automóvel no Rio Grande do Sul. Pergunta-se: como ficarão os "ITCMDs" recolhidos, quanto ao carro e ao imóvel?

Recolher-se-á o ITCMD para São Paulo, quanto ao apartamento; e, quanto ao automóvel, haverá o recolhimento para Minas Gerais.

Observação: compete à lei complementar disciplinar as situações abaixo delineadas:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior (art. 155, § 1º, III, "a", da CF);
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III, "b", da CF).

Elemento Temporal do Fato Gerador
Momento da transmissão (art. 35 do CTN) ou como estabelecer a lei ordinária estadual competente.

Ressalte-se que o momento do fato gerador deve ser o do respectivo registro da escritura de transmissão, no caso de bens imóveis, em face da condição de ser este o momento em que a transmissão se opera em relação a terceiros, perante o Direito Civil.

Na mesma esteira, é sabido que o fato gerador do ITCMD segue o do ITBI, cujo fato imponível também se perfaz na transmissão da propriedade, **mediante a transcrição do documento competente no Registro de Imóveis**.

> Note o item considerado, **INCORRETO** em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Gestor Fazendário/MG, em 19-06-2005: *"Na doação de bem imóvel, o ITCMD pode ser pago antes da lavratura da escritura pública".*

Há quem sustente, todavia, que não podemos nos ater à condição única de o momento do fato gerador ser o do respectivo registro da escritura de transmissão, no caso de bens imóveis. Isso porque, em tal situação, estaríamos reconhecendo que o fato

gerador atrelar-se-ia a uma atividade estatal, o que é absolutamente impossível na seara do fato gerador de impostos. Assim, devemos entender o fato gerador deste imposto, no caso de bens imóveis doados, como toda a formalidade tendente à transmissão dos direitos da propriedade, desde a lavratura da escritura até o registro na respectiva circunscrição imobiliária. Posto isso, o momento do fato imponível não seria aquele pertinente ao "Registro", pois ele seria o último de uma série de atos, já existindo consenso pleno entre as partes, autorizando a recolha do tributo.

Não obstante o entendimento doutrinário, reafirmamos a posição, a nosso modesto pensar, de que, tirante as discussões acerca do momento do recolhimento, o fato gerador dar-se-á com o Registro Imobiliário.

3.5 Base de cálculo

Consoante a dicção do art. 38 do CTN, a base de cálculo será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. Em princípio, representará o valor de mercado do bem objeto da transmissão, não devendo superá-lo. O cálculo é feito sobre o valor dos bens na data da avaliação, observada a alíquota vigente na data da abertura da sucessão. Ademais, sabe-se que o imposto não é exigido antes da homologação do cálculo.

3.6 Alíquotas

As alíquotas do ITCMD são fixadas livremente pelos Estados, respeitado o **máximo fixado pelo Senado Federal por meio da Resolução n. 9/92 em 8%**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada no VII Concurso para o cargo de Procurador do Estado/MS, em 16-11-2004: "*Em matéria tributária, a Constituição Federal prevê a expedição de resolução do Senado para estabelecer as alíquotas máximas do ITCMD – Imposto sobre Transmissão* Causa Mortis *e Doação, de quaisquer bens ou direitos*".

À luz do entendimento majoritário da doutrina e da jurisprudência, sempre foi comum a recusa à progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Por outro lado, conforme se mencionou, não se pode perder de vista que a **Resolução n. 9/92** do Senado Federal, ao estabelecer alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da CF, dispõe: **(I)** a alíquota máxima do ITCMD será de oito por cento (8%), a partir de 1º de janeiro de 1992; **(II)** as alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, **poderão ser progressivas** em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Procurador do Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, em 16-08-2008: "*Segundo a legislação em vigor sobre o imposto referente à transmissão* 'causa mortis', *a alíquota do referido tributo poderá ser progressiva*".

Em fevereiro de 2013, o STF declarou constitucional a progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD). Dessa forma, com esse emblemático

julgado, a Corte Suprema modifica a sua tradicional jurisprudência, colocando em xeque dois pilares exegéticos, ali já sacramentados:

> **1.** os impostos ditos reais possuem caráter incompatível com a progressividade (exceto os casos do IPTU e do ITR, por força da expressa previsão constitucional). Daí a lapidação da conhecida Súmula 656 do STF, afastando a progressividade para o ITBI;
>
> **2.** a progressividade somente se afigura legítima se estiver expressa no texto constitucional, do que deflui a técnica tão somente para **três** impostos, taxativamente indicados: o IR (art. 153, § 2º, I, CF), o ITR (art. 153, § 4º, I, CF) e o IPTU (art. 182, § 4º, II, e art. 156, § 1º, I, ambos da CF).

Em rápida análise histórica, sabe-se que no STF, em junho de 2008, iniciou o julgamento do recurso extraordinário (RE 562.045) interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, no qual se discutia a constitucionalidade de um dispositivo da lei gaúcha que previa a progressividade para o ITCMD. Os julgadores se dividiram: de um lado, com votos vencidos, entendeu-se que a progressividade para impostos reais só seria possível se estivesse expressamente estipulada na Carta Magna, tudo em consonância com o que se pode depreender da interpretação do art. 145, § 1º, CF; de outra banda, os votos vencedores pautaram-se na ideia de que o art. 145, § 1º, da CF faz alusão a "caráter pessoal" dos impostos, não distinguindo impostos pessoais de impostos reais. Daí se defender, segundo estes últimos, que todos os impostos – mesmo os que não tivessem o indigitado "caráter pessoal" – acabavam guardando relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

A conclusão do feito, com repercussão geral reconhecida, deu-se em 6 de fevereiro de 2013, quando o Plenário, por maioria, deu provimento ao recurso extraordinário, considerando constitucional a progressividade para o ITCMD, à semelhança do que já se adota em legislação alienígena (Espanha, Itália, Alemanha etc.). Observe a ementa:

> **EMENTA:** EXTRAORDINÁRIO. ITCMD. PROGRESSIVIDADE. CONSTITUCIONAL. No entendimento majoritário do Supremo, surge compatível com a Carta da República a progressividade das alíquotas do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação. Precedente: Recurso Extraordinário n. 562.045/RS, mérito julgado com repercussão geral admitida. (AgR-RE 542.485, rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T., j. em 19-02-2013)

A linha de pensamento prevalecente na Corte Suprema baseou-se, em síntese, no fato de que o ITCMD, por ser um tributo que incide sobre as transferências de bens e direitos a título gratuito, pressupõe um signo presuntivo de acréscimo patrimonial – motivo bastante para se defender a progressividade. Aliás, com essa faceta, o ITCMD progressivo se aproxima mais do IR e menos do ITBI, evitando que se faça qualquer relação entre ele próprio e este imposto municipal (não progressivo, como se sabe, por força da Súmula 656, STF).

Em tempo, diga-se que tal entendimento já encontrava ressonância nas palavras de Ricardo Lobo Torres[9]:

> O imposto causa mortis, incidindo sobre o incremento do patrimônio de herdeiros e legatários sem qualquer trabalho ou esforço deles, denota excelente índice de capacidade contributiva e extraordinária aptidão para promover a justiça social, pelo que deve se afinar simultaneamente com os subprincípios da 'progressividade', que recomenda a elevação das alíquotas na medida em que aumentar o bolo tributável, (...).

Por fim, com esse veredicto, o STF deixou claro o seu entendimento quanto aos "pilares exegéticos" acima prenunciados, evidenciando que:

1. todos os impostos, mesmo os que não têm o "caráter pessoal", guardam relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Tal entendimento – chancelando a progressividade para o ITCMD – não anula a validade da Súmula 656 do STF (e até a da Súmula 668 do STF), mantendo-se ambas aplicáveis;

2. não se pode mais defender que "só a Constituição Federal pode autorizar outras hipóteses de tributação progressiva de impostos reais", uma vez que agora a progressividade pode estar expressa no texto constitucional ou não: na primeira hipótese, destacam-se o IR, o ITR e o IPTU; na última hipótese, por força pretoriana, tem-se o ITCMD.

Desse modo, conclui-se que subsistem **quatro** impostos com previsão de progressividade em nosso sistema tributário: dois federais (IR, ITR), um municipal (IPTU) e, finalmente, um estadual (ITCMD).

Faz-se mister repisar o entendimento jurisprudencial que indica importantes vetores na estipulação de tal grandeza dimensional do fato gerador em estudo, por meio das seguintes súmulas do STF:

Súmula n. 112
O imposto de transmissão "causa mortis" é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão.

Súmula n. 113
O imposto de transmissão "causa mortis" é calculado sobre o valor dos bens na data da avaliação.

Súmula n. 114
O imposto de transmissão "causa mortis" não é exigível antes da homologação do cálculo.

Súmula n. 590
Calcula-se o imposto de transmissão 'causa mortis' sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

3.7 Notas gerais

a) **Morte presumida:** a referência doutrinária ao instituto da ausência torna legítima a exigência do ITCMD. É o que preconiza a Súmula n. 331 do STF ("É legítima a incidência do imposto de transmissão causa mortis no inventário por morte presumida").

b) **Súmula n. 435 do STF:** dispõe que compete ao Estado da sede da Companhia o ITCMD relativo à transferência de ações ("O imposto de transmissão causa mortis pela transferência de ações é devido ao estado em que tem sede a companhia").

1 V. MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2005, v. III, p. 394.

2 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 333.

3 Idem, pp. 333-334.

4 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 344.

5 STF, RE 461.968/SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Eros Grau, j. 30-05-2007, DJU de 24-082007, p. 56.

6 MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 88.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 384.

8 HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 326.

9 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 382.

32

IMPOSTOS FEDERAIS

1 ESTUDO DO ITR

Imposto	ITR
Nomen juris	Imposto sobre propriedade territorial rural
Artigos	Art. 29 e seguintes, do CTN e art. 153, VI, da CF e Decreto n. 4.382/2002

1.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, VI, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do ITR. Observe-o:

> Art. 153 da CF. Compete à União instituir impostos sobre: (...)
> VI – propriedade territorial rural.

O imposto, que já foi de competência dos "Estados" (Constituição Federal de 1946) e dos "Municípios" (EC n. 5/61), hoje é de competência da União e está disciplinado na Lei n. 9.393/96, regulamentada pelo Decreto n. 4.382/2002.

Em virtude de sua nítida função extrafiscal, o ITR sempre foi imposto vocacionado a se revestir da condição de veículo auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural. É considerado um importante instrumento de política agrária, nessa medida, de combate aos latifúndios improdutivos, fomentando, assim, a reforma agrária e a consequente redistribuição de terras no país. O que se quer com tal exação não são "proprietários", mas "proprietários assíduos e produtivos, em prol da nação"[1].

A **Emenda Constitucional n. 42/2003** trouxe a lume a **progressividade** do ITR. O art. 153, § 4º, I, II e III, da CF, preconiza que será o ITR um imposto progressivo, variando suas alíquotas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Ademais, não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. Por fim, ressalte-se que será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal **(art. 153, § 4º, III, CF)**. Atualmente já são mais de 1.500 municípios optantes por essa sistemática de arrecadação. Vale lembrar que, nesse caso, poderão os municípios, a título de repartição de receitas tributárias, conforme o art. 158, II, CF, arrebanharem o

percentual de 100% (cem por cento) do produto de arrecadação do ITR.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Vunesp, para o cargo de Juiz de Direito de São Paulo (TJ/SP – 182º Concurso), em 16-08-2009: *"A EC n.42, de 19.12.03 (DOU31.12.03), veio, segundo consta de sua denominação, para alterar o Sistema Tributário Nacional. Atentando-se para o conjunto das normas nela contido e examinando-o no seu aspecto teleológico, pode ser dito que a EC n. 42/03 promoveu uma melhor repartição das receitas fiscais entre os entes da federação, como, por exemplo, transferindo da União para os municípios a fiscalização e a cobrança do ITR, inclusive competência para reduzir sua alíquota segundo as peculiaridades locais".*

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina (TJ/SC), para o cargo de Juiz de Direito Substituto, em 2009: *"O ITR será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal".*

1.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva abrange aquele que detém qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel rural, seja pleno ou limitado. Os titulares desses direitos, como sujeitos passivos do ITR, conforme o art. 5º do Decreto n. 4.382/2002, são o **proprietário** (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o **titular do domínio útil** (enfiteuta e usufrutuário) ou o **possuidor** (ad usucapionem, isto é, aquele com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião).

Destaque-se que pode haver situações em que exista um possuidor e um proprietário. Nesse caso, em face de a propriedade ter sido eleita como fato gerador, o proprietário, e não o possuidor, é que será o contribuinte do ITR. É o que ocorre, e até com frequência, nos casos de arrendamento do terreno rural. O arrendatário tem a posse, mas o proprietário é quem deverá solver o ITR.

Porém, caso os elementos da propriedade não estejam reunidos sob o poder de uma só pessoa, o ITR recairá sobre aquele que detém o seu domínio útil ou a sua posse.

É necessário destacar que, quanto ao IPTU, o bem imóvel pode ser por natureza ou por acessão física. Nesse último caso, englobar-se-á aquilo que se une ao imóvel por acessão (Exemplo: as ilhas). Ressalte-se que, no caso do ITR, **não** há fato gerador quanto ao imóvel por "acessão física", mas somente quanto ao imóvel por natureza, como definido na lei civil (o solo com sua superfície, os acessórios e adjacências naturais, compreendendo árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo – art. 79, 1ª parte, do CC – Lei n. 10.406/2002).

1.3 Fato gerador

O fato gerador do ITR é a **propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município**, em 1º de janeiro de cada ano. Observe:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o

cargo de Procurador junto ao Tribunal de Contas dos Municípios do Estado de Goiás, em 10-06-2007: *"Considerando que o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) tenha sido majorado por medida provisória instituída em setembro de 2006 e convertida em lei apenas em janeiro de 2007, é correto dizer que o ITR tem incidência sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado fora da zona urbana municipal".*

Art. 2º do Decreto n. 4.382/2002. "O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano" (Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 1º).

No mesmo sentido, segue o CTN:

Art. 29. O ITR, de competência da União, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do Município.

Portanto, observe os conceitos:

a) **Propriedade:** o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel;

b) **Domínio útil:** um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena;

c) **Posse:** abrange a situações em que o possuidor age como se fosse titular do domínio útil, portanto, é a posse caracterizada como usucapionem. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular. A propósito da posse irregular, vale a pena a leitura da ementa abaixo, acerca da inexigibilidade do ITR em área de invasão do movimento "sem terra":

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ITR. INCIDÊNCIA SOBRE IMÓVEL. INVASÃO DO MOVIMENTO "SEM TERRA". PERDA DO DOMÍNIO E DOS DIREITOS INERENTES À PROPRIEDADE. IMPOSSIBILIDADE DA SUBSISTÊNCIA DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO. (...) **3.** Ofende os princípios básicos da razoabilidade e da justiça o fato do Estado violar o direito de garantia de propriedade e, concomitantemente, exercer a sua prerrogativa de constituir ônus tributário sobre imóvel expropriado por particulares (proibição do "venire contra factum proprium"). **4.** A propriedade plena pressupõe o domínio, que se subdivide nos poderes de usar, gozar, dispor e reinvindicar a coisa. Em que pese ser a propriedade um dos fatos geradores do ITR, essa propriedade não é plena quando o imóvel encontra-se invadido, pois o proprietário é tolhido das faculdades inerentes ao domínio sobre o imóvel. **5.** Com a invasão do movimento "sem terra", o direito da recorrida ficou tolhido de praticamente todos seus elementos: não há mais posse, possibilidade de uso ou fruição do bem; consequentemente, não havendo a exploração do imóvel, não há, a partir dele, qualquer tipo de geração de renda ou de benefícios para a proprietária. (...) **8.** Na peculiar situação dos autos, ao considerar-se a privação antecipada da posse e o esvaziamento dos elementos de propriedade sem o devido êxito do processo de desapropriação, é inexigível o ITR diante do desaparecimento da base material do fato gerador e da violação dos referidos princípios da propriedade, da função social e da proporcionalidade. (...) (REsp 1.144.982/PR, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. em 13-10-2009) (Grifos nossos)

1.3.1 Conceito de bem imóvel

O conceito de bem imóvel por natureza ou acessão física é o decorrente do art. 79, 1ª parte, do Código Civil (Lei n. 10.406/2002), segundo o qual o **imóvel por natureza** é o solo nu e seus agregados da própria natureza (vegetação, árvores etc.), sem considerar o cultivo ou construções, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. Por sua vez, o **imóvel por acessão física** representa tudo que se une ou adere ao imóvel por acessão, como o caso de formação de ilhas, de aluvião, de avulsão, de abandono de álveo, de construção e edificação.

1.3.2 Conceito de zona rural

A Lei n. 5.868/72, em seu art. 6º, trouxe a definição de zona rural como aquela que se destina à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que tiver área superior a um hectare.

Não obstante, o Senado Federal, por meio da Resolução n. 313/83, declarou tal artigo inconstitucional, direcionando a busca do conceito de "zona rural" a partir do conceito de zona urbana (art. 32, § 1º, do CTN).

A zona urbana, como sabemos, é aquela área delimitada por lei municipal, observados os requisitos delineadores previstos na lei complementar (no caso, o CTN), com a presença de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos previstos no supracitado parágrafo do art. 32:

> Art. 32. § 1º. (...)
> I – meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
> II – abastecimento de água;
> III – sistema de esgotos sanitários;
> IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
> V – escola primária ou posto de saúde, a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado.

Assim, definir-se-á zona urbana pelo critério prevalecente da localização, indicando-se que **zona rural** há de ser fixada por exclusão. Em primeiro lugar, averigua-se a natureza de zona urbana; parte-se, após, por exclusão, ao conceito de zona rural.

1.3.3 Áreas de expansão urbana

A lei municipal pode também considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinadas à habitação, à indústria e ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas urbanas definidas no aludido § 1º, isto é, mesmo sem o preenchimento dos dois requisitos mínimos indispensáveis à configuração do tributo.

Observe o dispositivo:

> Art. 32. (...)
> § 2º. A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

1.3.4 Elementos temporal e espacial do fato gerador

Os elementos espacial e territorial são assim entendidos:

a) temporal: o fato gerador ocorre uma vez, de modo delimitado por ficção, entendendo a doutrina e a jurisprudência que o fato jurígeno se dá em 1º de janeiro de cada ano. Nesse diapasão, segue o art. 2º do Decreto n. 4.382/2002, que disciplina, igualmente, o momento do fato gerador do ITR em 1º de janeiro de cada ano (art. 1º da Lei n. 9.393/96).

Por isso, o fato de a propriedade ser transferida, vendida ou doada a terceiros, por várias vezes no mesmo ano, ou permanecer com o mesmo proprietário, nada altera este aspecto;

b) espacial: a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, alvo de incidência do ITR, devem estar fora da zona urbana do município. Portanto, o aspecto discutido remete-nos ao conceito de zona rural.

1.4 Base de cálculo

A base de cálculo do ITR é o valor fundiário do imóvel, consoante o art. 30 do CTN c/c art. 11 da Lei n. 9.393/96 e com o art. 32 do Decreto n. 4.382/2002. Entende-se que tal valor corresponde ao valor da terra nua – VTN, que refletirá o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro do ano.

A Terra Nua é o preço de mercado, excluído o valor das construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes, pastagens, florestas plantadas. Todavia, compreende as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

Observemos a legislação:

> Art. 32. O Valor da Terra Nua – VTN é o valor de mercado do imóvel, excluídos os valores de mercado relativos a (Lei n. 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º, art. 10, § 1º, inciso I):
> I – construções, instalações e benfeitorias;
> II – culturas permanentes e temporárias;
> III – pastagens cultivadas e melhoradas;
> IV – florestas plantadas.
> § 1º. O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado (Lei n. 9.393, de 1996, art. 8º, § 2º).
> § 2º. Incluem-se no conceito de construções, instalações e benfeitorias, os prédios, depósitos, galpões, casas de trabalhadores, estábulos, currais, mangueiras, aviários, pocilgas e outras instalações para abrigo ou tratamento de animais, terreiros e similares para secagem de produtos agrícolas, eletricidade rural, colocação de água subterrânea, abastecimento ou distribuição de águas, barragens, represas, tanques, cercas e, ainda, as benfeitorias não relacionadas com a atividade rural.

1.5 Alíquotas

As alíquotas do ITR são proporcionais e progressivas, segundo o grau de utilização da área rural (caráter extrafiscal – art. 153, § 4º, CF). A fixação da alíquota é feita segundo critérios do art. 34 do Decreto n. 4.382/2002, como se nota adiante:

Área ha	Grau de exploração/utilização	Alíquota
Até 50 ha	80%	0,03%
	Até 30%	1,00%
Acima 5.000 ha	80%	0,45%
	Até 30%	20,0%

É importante notar, consoante a demonstração inserta no quadro anterior, que há possibilidade de nítido confisco caso o imóvel acima de 5.000 hectares não alcance o limite de 30% de utilização. Conclui-se que, inexoravelmente, o imóvel será confiscado no prazo de cinco anos (5 x 20% = 100%). Ressalte-se, todavia, que, mesmo considerando o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas, a tributação elevada da propriedade rural não poderá ter caráter confiscatório, sob pena de violar o princípio constitucional que veda o tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CF).

No concernente à **progressividade do ITR, repise-se que tal gravame deve conter alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas**, pois é imposto com finalidade regulatória da economia.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito/MS, em 04-05-2008: *"O ITR será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas"*.
> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FCC, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual, em maio de 2006: *"O imposto sobre propriedade territorial rural será progressivo e terá suas alíquotas fixadas a fim de estimular a manutenção de propriedades improdutivas"*.

1.6 Notas gerais

a) Imunidade em reforma agrária: o ITR incide ainda sobre o imóvel declarado de interesse social para fins de reforma agrária, enquanto não transferida a propriedade, exceto se houver imissão prévia na posse (art. 2º, § 1º, I e II, do Decreto n. 4.382/2002). Destaque-se que o art. 184, § 5º, da CF preconiza uma importante imunidade tributária – não obstante o dispositivo mencionar, equivocadamente, "isenção" – às operações de transferência de imóveis para fins de reforma agrária. É, sim, uma regra imunizadora, segundo a melhor doutrina[2] e jurisprudência do STF, tratando-se de imunidade, e não de "isenção".

Observemos a legislação:

> Art. 2º (Decreto n. 4.382/2002). O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (Lei n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 1º).
> § 1º. O ITR incide sobre a propriedade rural declarada de utilidade ou necessidade pública, ou interesse social, inclusive para fins de reforma agrária:
> I – até a data da perda da posse pela imissão prévia do Poder Público na posse;
> II – até a data da perda do direito de propriedade pela transferência ou pela incorporação do imóvel ao patrimônio do Poder Público. (Grifos nossos)

> Art. 184 (CF/88). Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei. (...)
> § 5º. São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (Grifos nossos)

b) Imunidade e a função social da propriedade: o proprietário que não possua outro imóvel poderá gozar da imunidade das pequenas glebas rurais. O preceptivo imunitório prevê uma relativização do instituto da propriedade na busca da justiça social, procurando diferençar o ausentismo na propriedade rural do seu adequado aproveitamento, por meio de graduar a tributação de acordo com o desiderato constitucional.

O art. 2º, parágrafo único, I, II e III, da Lei n. 9.393/96 estabelecia que o imposto não incidiria sobre pequenas glebas rurais, quando as explorasse, só ou com sua família, o proprietário que não possuísse outro imóvel.

O dispositivo constitucional (art. 153, § 4º, da CF), incluído pela EC n. 42/2003, dispondo sobre esta imunidade do "mínimo existencial", veio com redação semelhante, porém sem a expressão "só ou com sua família":

> Art. 153. (...)
> § 4º. O imposto previsto no inciso VI do caput: (...)
> II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

O vocábulo família, constante da disposição legal e em dissonância com o texto constitucional, avoca uma interpretação complexa. Pensamos que o legislador não foi feliz ao tratar de imunidade com elementos semânticos dotados de conceitos que se abrem para diferentes interpretações. Aliás, uma exegese possível – e que se mostra esdrúxula – é a de que o dispositivo, sendo aplicado, levaria à contenção de empregos no campo. Com efeito, a geração de empregos significa perda da imunidade, ou seja, o pagamento do imposto.

Com a Emenda Constitucional n. 42/2003, remanesceu apenas a necessidade de que o proprietário do minifúndio não possua outro imóvel, rural ou urbano. Parece ser a melhor exegese.

A Lei n. 9.393/96 (art. 2º, parágrafo único, I, II e III, da Lei n. 9.393/96), que tem o status de lei ordinária, definiu como pequena gleba rural os imóveis com área igual ou inferior a:

> I – 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;
> II – 50 ha, se localizado em município compreendido no polígono das secas ou na Amazônia oriental;
> III – 30 ha, se localizado em qualquer outro município (art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 9.393/96 c/c art. 3º, § 1º, I, II e III, do Decreto n. 4.382/2002).

O problema está exatamente na feição de lei ordinária do instrumento normativo supracitado, razão pela qual a lei foi considerada inconstitucional.

Para Roque Antonio Carrazza[3], enquanto não for editada lei específica (no caso, a lei complementar), a "pequena gleba rural" será aquela de tamanho não excedente a cinquenta hectares, baseando-se, por analogia, no art. 191 da CF que dispõe: "aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade".

c) Delegação de capacidade tributária ativa: segundo o art. 158, II, da CF, 50% do ITR devem ser repartidos com os Municípios nos quais os imóveis estão situados. Todavia, o limite pode atingir 100% para os Municípios, caso estes se dediquem às atividades de fiscalização e cobrança do tributo, sem que dessa atividade possa resultar redução de imposto ou qualquer forma de renúncia fiscal (EC n. 42/2003 – art. 153, § 4º, III, da CF). Não é demasiado relembrar que a competência tributária permanece com a União, podendo haver a delegação de capacidade tributária ativa, conforme previsão na Lei n. 11.250/2005.

Temos enfocado, em sala de aula, um interessante aspecto processual, que

reputamos conveniente dividir com o leitor. Diz com as repercussões processuais, em especial no concernente à legitimidade processual do Município para compor o polo ativo e ao juízo competente para processar o feito em que se discute o ITR totalmente arrecadado e fiscalizado por ele. Ora, como o Município deverá se apropriar dos 100% do volume arrecadado de ITR (art. 158, II, CF), a nosso ver, faltará à União a titularidade de direitos e obrigações conexas ao imposto, já totalmente arrecadado pelo ente municipal. A jurisprudência do STJ já consagrou este entendimento em situação análoga, em que a União, ainda que detendo a competência tributária, não possuía a capacidade tributária ativa afeta à contribuição previdenciária arrecadada e fiscalizada pelo INSS. Aquela Corte considerou que apenas o INSS possuía a legitimidade passiva no feito. Observe a ementa:

> **EMENTA:** (...) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEIS N. 7.787/89, 8.212/91 E 8.383/91. COMPENSAÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA UNIÃO. PRECEDENTES. 1. Agravo Regimental contra decisão que deu parcial provimento ao recurso especial da parte agravante, para determinar o seguinte: a) ilegitimidade passiva da União para participar da presente demanda; b) para determinar ser possível realizar a compensação da contribuição previdenciária incidente sobre o pro labore com as incidentes sobre os segurados obrigatórios. 2. Não há que se confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa. A União, no caso, detém a competência tributária, podendo legislar sobre a contribuição previdenciária. Mas, quem detém a capacidade tributária ativa para gerenciar, exigir e cobrar a contribuição previdenciária é a autarquia federal INSS. Ilegitimidade passiva da União para participar de demanda que visa a compensar contribuições previdenciárias por empresas vinculadas ao SIMPLES. (...) (AgRg no REsp 444.136/PR, 1ª T., rel. Min. José Delgado, j. 26-11-2002; ver, nesse sentido: REsp 263.580/MG, 2ª T., rel. Min. Franciulli Netto, j. 19-09-2000)

Daí afirmarmos que, havendo uma demanda judicial que envolva a cobrança do ITR arrecadável em sua integralidade pelo Município, será possível dirimir esta questão na Justiça Estadual, perante uma vara cível (ou da Fazenda Pública) da comarca do Município respectivo. Não perca de vista que o feito adstrito ao ITR corre, em condições normais, na Justiça Federal, perante uma vara cível da seção (ou subseção) judiciária do Município respectivo (ou daquela da qual o Município faça parte).

d) Imóvel em mais de um município: o imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município da sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do imóvel (art. 7º, § 1º, do Decreto n. 4.382/2002). Observemos a legislação:

> Art. 7º. Para efeito da legislação do ITR, o domicílio tributário do contribuinte ou responsável é o município de localização do imóvel rural, vedada a eleição de qualquer outro (Lei n. 9.393/96, art. 4º, parágrafo único).
> § 1º. O imóvel rural cuja área estenda-se a mais de um município deve ser enquadrado no município em que se localize sua sede ou, se esta não existir, no município onde se encontre a maior parte da área do imóvel (Lei n. 9.393/96, art. 1º, § 3º). (Grifo nosso)

e) Sítios de recreio: a propriedade de sítios de recreio pode ser considerada fato gerador do IPTU, se estiverem localizados em zona urbana ou em **área de expansão urbana**, em atendimento aos requisitos elencados no art. 32 do CTN. Entretanto, hodiernamente a localização do imóvel não é mais critério a ser levado, isoladamente, em consideração para se definir o tributo incidente sobre o indigitado bem. A esse propósito, temos notado iterativas decisões não só de tribunais estaduais, mas também do próprio STJ (Resp 1.112.646/SP; Resp 492.869/PR), no sentido de preterir o critério de

localização do imóvel em detrimento do critério de sua destinação econômica. Tal mudança de posicionamento se deu em função das alterações produzidas pelo art. 15 do Decreto-lei n. 57/66, que, a despeito de ter sido revogado por meio do art. 6º da Lei n. 5.868/72, veio a ser posteriormente revigorado com a declaração de inconstitucionalidade do referido art. 6º da Lei n. 5.868/72, pelo STF. Dessa forma, tendo em vista a insuficiência ínsita ao critério de localização, deve ser prestigiada a tributação dos imóveis localizados em zona urbana segundo o critério de sua destinação econômica. A propósito, vale a pena a leitura das ementas abaixo, as quais atestam, no STJ, a incidência do ITR nesse tipo de imóvel:

> Note o item (adaptado) considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, no Exame de Ordem Unificado/OAB, em 26-09-2010: *"Semprônio dos Santos é proprietário de um sítio de recreio, local destinado ao lazer, na área de expansão urbana, na região serrana de Paraíso do Alto. A área é dotada de rede de abastecimento de água, rede de iluminação pública e esgotamento mantidas pelo município, embora não existam próximos quer escola, quer hospitais públicos. Neste caso Semprônio deve pagar IPTU, por ser área de expansão urbana, dotada de melhoramentos".*

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). (...) Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1.112.646/SP, rel. Min. Herman Benjamin, 1ª T., j. em 26-08-2009) (Grifo nosso)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU x ITR. IMÓVEL LOCALIZADO EM ÁREA URBANA. EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ITR. INCIDÊNCIA. TEMA JÁ APRECIADO NA SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS (REsp 1.112.646/SP). NATUREZA DO IMÓVEL. (...). (AgRg no REsp 80.947/ES, rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª T., j. em 28/02/2012) (Grifo nosso)

f) Domicílio fiscal: o domicílio tributário é o do Município do imóvel, sendo vedada a eleição de qualquer outro;

g) Súmula n. 595 do STF: é inconstitucional a Taxa Municipal de Conservação de Estradas de Rodagem, cuja base de cálculo seja idêntica à do ITR (vide art. 145, § 2º, da CF/88 c/c art. 77, parágrafo único, do CTN).

h) Isenção: são isentos do ITR, consoante o art. 4º e 10, do Decreto n. 4.382/2002, vários imóveis. Veja-os:

1º. O imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos: (a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção; (b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior; (c) o assentado não possua outro imóvel;

2º. o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do art. 20, desde que, cumulativamente, o proprietário: (a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros; (b) não possua imóvel urbano;

3º. áreas de preservação ambiental permanente, de reserva legal, de reserva particular do patrimônio natural, de servidão florestal, de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas (assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual), e, por fim, áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural (declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual).

i) Declarações (art. 41 e seguintes do Decreto n. 4.382/2002): as principais

declarações para o ITR são a DIAC e a DIAT. Veja os detalhes:

DIAC (Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR): há formulário a ser preenchido pelo contribuinte com as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel, bem como qualquer alteração ocorrida, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal. É obrigatória, no prazo de 60 dias, contado de sua ocorrência, a comunicação das seguintes alterações: desmembramento; anexação; transmissão, por alienação da propriedade ou dos direitos a ela inerentes, a qualquer título; sucessão causa mortis; cessão de direitos; constituição de reserva ou usufruto;

DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR): está dispensado de tal declaração o contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos casos de imunidade e isenção. Observe a Lei n. 9.393/96, nos arts. 41, 42 e 43 que tratam da matéria respectiva.

2 ESTUDO DO IOF

Imposto	IOF
Nomen juris	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários
Artigos	Art. 153, V, da CF; art. 63 e seguintes do CTN e Decretos n. 6.306/2007, 6.339/2008)

2.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, V, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do IOF. Observe-o:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: (...)
V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

O IOF, ou "Imposto sobre Operações Financeiras", como é conhecido em sua forma resumida, é sucessor do antigo Imposto do Selo, substituindo-o com o advento da Emenda Constitucional n. 18/65. Tem função predominantemente extrafiscal (controle da política monetária), embora seja bastante significativa a sua função fiscal, ensejando o recolhimento de somas consideráveis.

Sua arrecadação ocorre nas operações realizadas por instituições financeiras, como os bancos, Caixas Econômicas, corretoras, lojas de câmbio, empresas de seguros privados etc.

2.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo do IOF pode ser qualquer das partes na operação tributada, conforme dispõe o art. 66 do CTN, ficando a critério do legislador ordinário. Assim, basicamente, são contribuintes, conforme o Decreto n. 6.306/2007:

a) as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (art. 4º);
b) as compradoras ou vendedoras de moeda estrangeira, nas operações referentes à transferência financeira para o exterior (art. 12);
c) as pessoas físicas ou jurídicas seguradas (art. 19);
d) os adquirentes de títulos ou valores mobiliários e instituições financeiras (art. 26, I e II);
e) as instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil a efetuarem a primeira aquisição do ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial (art. 37).

2.3 Fato gerador

O fato gerador do IOF, previsto no art. 63 do CTN e segundo o Decreto n. 6.306/2007, será:

a) quanto às operações de crédito, sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado (art. 3º);

b) quanto às operações de câmbio, sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional, entregue ou posta à disposição por este. Por exemplo: cheques internacionais de viagem – o fato gerador ocorre no momento da liquidação do contrato ou câmbio (art. 11);

c) quanto às operações de seguro, sua efetivação pela emissão da apólice, ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável (art. 18);

d) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate desses, na forma de lei aplicável (art. 25). Saliente-se que, se na operação vierem as três situações supramencionadas, o IOF será cobrado tão somente uma única vez.

O elemento material do fato gerador é a operação de crédito, câmbio, seguro ou com títulos e valores mobiliários. Isso significa que, para ocorrer o fato gerador, deve haver uma operação respectiva. Exemplo: a "posse" de um título mobiliário não é fato gerador do imposto, uma vez que a operação com o título é que corresponde à tipologia do fato jurígeno (transmissão, resgate, pagamento etc.).

É importante conhecermos o conceito das principais operações que envolvem o pagamento do IOF:

1. Operação de crédito (art. 3º, § 3º, Decreto n. 6.306/2007): é uma prestação presente contra a promessa de uma prestação futura. É a contraprestação futura em troca de meios monetários do presente. O importante é se detectar a ideia fulcral de troca de bens presentes por bens futuros. Exemplo: empréstimos bancários a juros; financiamentos; títulos descontados; fiança bancária. Para o STF, um mero saque em caderneta de poupança, v.g., não tem o condão de gerar a incidência do imposto. Nesse sentido, seguiu a recente **Súmula n. 664 do STF**, cujos dizeres podem ser apreciados a seguir:

> É inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei n. 8.033/90, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros – IOF, sobre saques efetuados em caderneta de poupança.

Nesse sentido, note a jurisprudência da referida Corte:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. IOF SOBRE SAQUES EM CONTA DE POUPANÇA. LEI N. 8.033, DE 12-04-1990, ART. 1º, INCISO V. INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 153, V, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. O saque em conta de poupança, por não conter promessa de prestação futura e, ainda, porque não se reveste de propriedade circulatória, tampouco configurando título destinado a assegurar a disponibilidade de valores mobiliários, não pode ser tido por compreendido no conceito de operação de crédito ou de operação relativa a títulos ou valores mobiliários, não se

prestando, por isso, para ser definido como hipótese de incidência do IOF, previsto no art. 153, V, da Carta Magna. Recurso conhecido e improvido; com declaração de inconstitucionalidade do dispositivo legal sob enfoque. (RE 232.467/SP, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 29-09-1999) (Grifos nossos)

2. Operação de câmbio (art. 12, parágrafo único, Decreto n. 6.306/2007): é a troca de moedas, de uma pela outra. As operações de câmbio podem ser:

a) **de câmbio manual:** refere-se à compra e venda de moedas em espécie (troca física) e de travellers checks;

b) **de câmbio sacado:** refere-se à troca escritural e se processa por meio de saques, com letras de câmbio, cartas de crédito, ordens de pagamento ou cheques.

3. Operação de seguro (art. 18, § 1º, Decreto n. 6.306/2007): é o contrato pelo qual se garante algo contra o risco de eventual dano (evento futuro e incerto). Logo, assina-se um contrato (apólice) entre uma empresa (seguradora) e uma pessoa física ou jurídica (segurado), pelo qual a primeira se obriga, mediante a cobrança de uma certa quantia (prêmio), a pagar à segunda uma determinada importância (indenização) para compensar perdas e danos decorrentes de eventualidades, tais como acidentes, incêndios (sinistro) etc.

4. Operação relativa a títulos e valores mobiliários (art. 25, § 2º, Decreto n. 6.306/2007): implica transferência de propriedade desses títulos. Segundo o art. 2º da Lei n. 6.385/76, os títulos ou valores mobiliários são definidos como documentos ou instrumentos que materializam direitos de crédito, sendo aptos para circular no mercado entre mãos estranhas daquelas que lhes deram nascimento. Exemplos:

a) as ações, partes beneficiárias, notas promissórias, letras de câmbio, debêntures, bônus de subscrição, apólices de dívida ativa (TDAs);

b) os certificados de depósitos bancários (CDBs);

c) outros, exceto os Títulos da Dívida Pública (Federal, Estadual ou Municipal).

2.4 Base de cálculo

A base de cálculo do IOF, prevista no art. 64 do CTN e segundo o Decreto n. 6.306/2007, será:

a) quanto às operações de crédito, o montante da operação (mútuo, financiamento, empréstimo), compreendendo o principal mais juros (art. 7º);

b) quanto às operações de câmbio, o respectivo montante da operação em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição (art. 14);

c) quanto às operações de seguro, o montante do prêmio (art. 21);

d) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários (art. 28):

– o valor nominal mais o ágio, se houver (na emissão);

– o preço, o valor nominal ou o valor da cotação em bolsa, como determina a lei (na transmissão);

– o respectivo preço (no pagamento ou resgate).

2.5 Alíquotas

As alíquotas do IOF são proporcionais, variando conforme a natureza das operações

financeiras ou de mercado de capitais. Para um maior aprofundamento, recomenda-se a leitura do controvertido Decreto n. 6.339, de 3 de janeiro de 2008, que alterou as alíquotas do IOF, no intuito exótico de "compensar" perdas da CPMF.

As alíquotas são diferenciadas em razão das operações. Veja:

a) Operações de crédito: A **alíquota máxima** é de 1,5% ao dia e incide sobre o valor das operações de crédito (base de cálculo). É o que se depreende da dicção do art. 6º do Decreto n. 6.306/2007 (art. 6º: "O IOF será cobrado à alíquota máxima de um vírgula cinco por cento ao dia sobre o valor das operações de crédito");

b) Operações de câmbio: A **alíquota máxima** do IOF é de 25% (art. 15 do Decreto n. 6.306/2007) e incide sobre o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio (base de cálculo);

c) Operações de seguro: A **alíquota máxima** é de 25% e incide sobre o valor dos prêmios de seguro pagos (art. 22 do Decreto n. 6.306/2007);

d) Operações relativas a títulos ou valores mobiliários: A **alíquota máxima** é de 1,5% ao dia. É o que se depreende da dicção do art. 29 do Decreto n. 6.306/2007 (art. 29: "O IOF será cobrado à alíquota máxima de um vírgula cinco por cento ao dia sobre o valor das operações com títulos e valores mobiliários");

e) Operações com ouro (ativo financeiro ou instrumento cambial): O ouro, como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se, exclusivamente, à incidência do IOF, que ocorre uma única vez, na primeira comercialização do ouro após a extração, efetuada por instituição autorizada integrante do Sistema Financeiro Nacional (art. 40 do Decreto n. 6.306/2007. A alíquota é de 1%, e a base de cálculo do IOF é o preço de aquisição do ouro, desde que dentro dos limites de variação da cotação vigente no mercado doméstico, no dia da operação (arts. 38 e 39 do Decreto n. 6.306/2007).

2.6 Princípio da legalidade e extrafiscalidade

Como se estudou em capítulo inicial desta obra, o **princípio da legalidade tributária** comporta uma atenuação ou mitigação[4] – ou, simplesmente, "exceção", para alguns doutrinadores.

Falar em "exceção" ao princípio em tela parece não ser a melhor exegese dos preceptivos que ressalvam a legalidade, haja vista referirem-se eles a exações tributárias que dependem de lei, mas que podem ter uma alteração de alíquotas empreendidas por ato do Poder Executivo. A bem da verdade, todos os tributos estão sujeitos ao **princípio da legalidade**, embora, em relação a alguns, sob as vestes de uma "aparente exceção", nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo[5], **o princípio se mostre mitigado, com relação às alíquotas (e não com relação à base de cálculo!)**.

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto: "*No sistema constitucional vigente, não há exceções ao princípio da legalidade*". Da mesma forma, o TRF/3ª Região considerou **INCORRETO**, o item "*Os impostos sobre importação, exportação e produtos industrializados não precisam obedecer ao princípio da legalidade*".

Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 1998, para o cargo de Procurador Autárquico: “*O Poder Executivo dispõe da faculdade de alterar as alíquotas e as bases de cálculo dos impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários*”.

Observação: item semelhante foi solicitado em **(I)** prova realizada pela Esaf, em 30-11-2003, para o cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal e em **(II)** prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto.

Segundo o art. 153, § 1º, da CF, há **quatro impostos federais** que poderão ter suas alíquotas majoradas (ou reduzidas) por ato do Poder Executivo Federal, o que se dá comumente por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda. São eles:

1. Imposto sobre a Importação (II);
2. Imposto sobre a Exportação (IE);
3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
4. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

Como é sabido, é defeso à lei instituir o tributo sem lhe precisar a alíquota, pois é de sua exclusiva competência descrever todos os aspectos da hipótese de incidência. Definindo-se a alíquota como elemento essencial à reserva legal, é admissível que o Poder Executivo provoque uma alteração em sua fisionomia.

Isso não significa que o Poder Executivo desfrutará de poder para fixar a alíquota a seu bel-prazer, mas de mera autorização para flexibilizá-la, segundo os parâmetros legais (máximo e **mínimo**, teto e piso, e não apenas um patamar destes). Tais balizas podem ser amplas, mas não serão ilimitadas.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo TRF/3ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto: “*Lei de IPI, ao prever alíquotas, deve fixar mínima e máxima e condições de variação*”.

Observação: item semelhante foi solicitado mais de uma vez, em concursos diferentes.

Exemplo: lei do Imposto de Exportação estipula alíquota de 20% para um certo bem exportável. Pode o Poder Executivo reduzi-la para dez (10%) e, se quiser, retorná-la a seu patamar máximo (20%)[6].

Dessarte, não se trata de atuação arbitrária da autoridade administrativa, mas de nítida “atuação legalmente cercada”, em que há uma moldura ou circunferência traçada pela lei. Enquanto não exercida a possível alteração pelo Poder Executivo, deverá prevalecer aquela alíquota prevista na lei.

Insta frisar que, “se quem pode o mais, pode o menos”, a atuação do Poder Executivo não está adstrita apenas à majoração das alíquotas, mas também à sua redução.

Com efeito, tais impostos, ditos “flexíveis”, abrem-se para o manejo de alíquotas no intuito de regulação do mercado ou da economia do país. Daí se dizer que tais exações são gravames regulatórios ou reguladores de mercado.

Com base nessas premissas, é possível entender a lógica de tal flexibilidade de que

dispõe o Poder Executivo no manejo das alíquotas, prescindindo-se da anuência do Poder Legislativo. Tais impostos são dotados de extrafiscalidade – poderoso instrumento financeiro empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias. Note que a extrafiscalidade orienta-se para fins outros que não a captação de recursos para o Erário, visando corrigir externalidades. De fato, os impostos mencionados – **II**, IE, IPI e o IOF – atrelam-se à ordenação das relações econômico-sociais, servindo para a intervenção em dados conjunturais e estruturais da economia.

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pela Vunesp, em 11-06-2006, para o cargo de Juiz Estadual (TJ/SP): "*Somente a lei tributária pode alterar a alíquota do imposto de importação de produto estrangeiro*".

Exemplo: quando há necessidade de um equilíbrio no mercado, o Poder Executivo Federal pode valer-se de um aumento de tais impostos regulatórios, a fim de que se fomentem comportamentos, como aquisição de bens produzidos no Brasil (aumentando-se o II), controle de inflação (aumentando-se o **IOF**) ou desestímulo a processos industriais (aumentando-se o IPI).

> Note o item considerado **INCORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 18-05-2008, para o Exame de Ordem da OAB/SP: "*As alíquotas do IOF somente podem ser modificadas por lei em sentido estrito*".

É fato que, por meio desse mecanismo, não se irá abolir o princípio da legalidade, banindo-o por completo, mas apenas amoldurar o campo dentro do qual o Poder Executivo irá transitar, deixando-se de levá-lo às últimas consequências.

É cediço que o Estado tributa com vista a auferir receitas, e, assim, a fiscalidade ganha prevalência significativa. Todavia, a extrafiscalidade, afastando-se do mecanismo de pura arrecadação, objetiva corrigir situações sociais ou econômicas anômalas, buscando o atingimento de objetivos que preponderam sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos financeiros para o Estado.

Vê-se, pois, que a fiscalidade, como função que demarca quase todos os tributos, visa à finalidade eminentemente arrecadatória, representando o mero tráfego do montante pecuniário, a título de tributo, que sai do patrimônio do destinatário da exação, de modo compulsório, em direção aos cofres públicos.

No início de 2008, como reação à não prorrogação da CPMF, o Governo Federal editou o Decreto n. 6.339/2008 que, alterando o Decreto n. 6.306/2007, foi publicado com o objetivo de aumentar as alíquotas do **IOF/Crédito, do IOF/Câmbio e do IOF/Seguros**, na tentativa de repor perdas de arrecadação.

Ora, se o IOF se põe, genuinamente, como um gravame extrafiscal, não lhe apraz a indumentária de "fiscalidade", própria daquelas exações detentoras do intuito exclusivamente arrecadatório.

Curiosamente, tal questão já foi levada ao exame do STF pela ADIn n. 4.002/2008, proposta pelo partido político Democratas (DEM). Em apertada síntese, alega-se na petição inicial o desvio de finalidade do aumento perpetrado por ato infralegal, que

coloca em xeque o princípio da legalidade tributária, cuja mitigação ocorre com lastro em exclusivo motivo extrafiscal. Ademais, em razão de questões mais específicas, arguiu-se violação ao **princípio da vedação ao confisco** e à isonomia tributária. Devemos, pois, acompanhar o andamento dessa ADIn e seu resultado no STF, até o presente momento ainda com julgamento pendente.

> Note o item considerado **CORRETO**, no concurso realizado pelo Cespe/UnB, em 27-04-2008, para o cargo de Procurador do Estado (PGE/ES): "*Considere que um decreto presidencial tenha majorado a alíquota do imposto sobre a importação de determinado bem de 10% para 200%. Nesse caso, por se tratar de tributo com função extrafiscal de controle da balança comercial, a referida majoracão não fere o princípio do não confisco*".

2.7 Notas gerais

a) Ressalva a princípio constitucional: o art. 153, § 1º, da CF assevera que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IOF. Portanto, no concernente à alteração da alíquota, o imposto está excepcionado do Princípio Constitucional da Legalidade.

Por sua vez, o § 1º do art. 150 do texto constitucional determina que a alteração das alíquotas do IOF não se sujeita ao Princípio Constitucional da Anterioridade. A esse respeito, recomenda-se a leitura do Decreto n. 6.339, de 3 de janeiro de 2008, que alterou as alíquotas do IOF, em cujo art. 2º está prevista a concomitância da vigência e da eficácia na mesma data da publicação (03-01-2008).

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o IOF, que já era uma exceção ao período de anterioridade anual (art. 150, § 1º, "parte inicial", da CF), passou a ser, igualmente, uma exceção ao período de anterioridade qualificada ou nonagesimal (art. 150, § 1º, in fine, da CF). Portanto, se para ele usávamos o recurso mnemônico "paga já", hoje, após a Emenda Constitucional n. 42/2003, devemos associá-lo a "paga já, já", por ser exceção concomitante à anterioridade anual e aos 90 dias.

Posto isso, a alteração da alíquota não se sujeita aos Princípios Constitucionais Tributários da Legalidade (art. 153, § 1º, da CF) e da Anterioridade (art. 150, § 1º, da CF), quer anual, quer nonagesimal. Essa é a razão de o IOF ser considerado um gravame "flexível";

b) Súmula n. 34 (TRF da 4ª Região): os Municípios são imunes ao pagamento do IOF sobre suas aplicações financeiras" (vem corroborar a dicção do art. 150, VI, "a", da CF/88 – Imunidade Intergovernamental Recíproca);

c) Súmula n. 185 (STJ): "Nos depósitos judiciais, não incide o IOF";

d) Imunidade para o IOF-OURO: o "ouro", como ativo financeiro ou instrumento cambial, é devido na operação de origem e se sujeita à tributação exclusiva do IOF (Princípio da Unicidade). Assim, o IOF será cobrado uma única vez, no local da extração. Todavia, não é a "extração" que o enseja, mas o negócio jurídico na origem, que possibilite o surgimento do fato gerador. Não basta "garimpar o minério, tem que o negociar". Faz-se mister elucidar, no entanto, que o ouro destinado à fabricação de joias ou utilização em odontologia não se considera ativo financeiro, estando sujeito à incidência exclusiva do ICMS.

Note o teor da Lei n. 7.766/89:

Art. 1º. O ouro em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil, será, desde a extração, inclusive, considerado ativo financeiro ou instrumento cambial. (...) (...)
Art. 4º. O ouro destinado ao mercado financeiro sujeita-se, desde sua extração, inclusive, exclusivamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.
§ 1º. A alíquota será de 1%.

Observe, também, o que a Constituição anuncia sobre o IOF-Ouro:

Art. 153 da CF. Compete à União instituir imposto sobre: (...)
§ 5º. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de 1%, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:
I – 30% para o Estado, Distrito Federal ou o território, conforme a origem;
II – 70% para o município de origem.

e) Princípio da não afetação dos impostos: é imperioso esclarecer que o art. 167, IV, da CF, ao vedar a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, revogou o art. 67 do CTN, que preconizava a destinação da receita líquida do IOF à formação de reservas monetárias ou cambiais. O preclaro doutrinador Aliomar Baleeiro considera o art. 67 do CTN uma "excrescência", uma vez que objetiva insinuar ao legislador ordinário uma destinação rechaçada desde a Constituição Federal de 1967;

f) IOF e factoring: o IOF **incide** sobre as operações de factoring (ADInMC 1.763-DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 20-08-1998), enquanto **não deve incidir** sobre as operações de poupança (RE 232.467-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 29-09-1999).

3 ESTUDO DO II

Imposto	**II**
Nomen juris	Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros
Artigos	Art. 153, I, da CF; art. 19 e seguintes do CTN e Decretos n. 6.306/2007, 6.339/2008)

3.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, I, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do II. Observe-o:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:
I – importação de produtos estrangeiros.
§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto sobre a importação.

O Imposto de Importação, também conhecido como Tarifa Aduaneira, grava a inserção, no território nacional, de bens procedentes de outros países (art. 19 do CTN). A competência tributária está adstrita à União, uma vez que somente esta, no exercício pleno de sua soberania, pode impor um critério uniforme de tratamento em relação às importações praticadas em todo o território nacional.

O Imposto de Importação é um dos mais antigos no mundo, possuindo,

hodiernamente, função eminentemente extrafiscal, ao visar proteger a indústria nacional, como verdadeira arma de política econômica e fiscal. Sua participação no total da arrecadação tributária brasileira tem variado em torno de 5%, nos últimos cinco anos.

3.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo está previsto no art. 22 do CTN e no art. 31 do DL n. 37/66 (redação do DL n. 2.472/88).

Podem ser sujeitos passivos:

> I – o importador (assim considerada qualquer pessoa física ou jurídica que promova a entrada de mercadoria estrangeira destinada a permanecer de forma definitiva no território nacional) ou quem a lei a ele equiparar;
> II – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados;
> III – o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;
> IV – o adquirente de mercadoria em entrepostos aduaneiros.

3.3 Fato gerador

É a entrada real ou ficta do produto estrangeiro no território nacional, cabendo ao intérprete assimilar o elemento temporal do fato gerador, à luz de uma ficção jurídica, como o momento do **início do despacho aduaneiro**, assim entendido o momento da apresentação ou registro da Declaração de Importação (DI) ou documento que lhe faça substituir (e demais documentos pertinentes ao desembaraço), perante a autoridade aduaneira (Receita Federal do Brasil) para a liberação da mercadoria estrangeira entrepostada ou depositada.

Deve-se registrar que os arts. 1º e 23 do DL n. 37/66 estabelecem o momento da ocorrência do fato gerador para fins de incidência do imposto em comento.

Conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE 73.419), a alíquota aplicável é aquela contemporânea da efetiva introdução do produto estrangeiro no território nacional (o estudo das alíneas será feito no item abaixo).

Com efeito, impende destacar que, para efeito de cálculo do imposto, os valores em moeda estrangeira devem ser convertidos em moeda nacional, à taxa de câmbio vigente no momento da entrada, no país, da mercadoria importada (será o câmbio do dia do registro, na repartição competente, da declaração de desembaraço aduaneiro). O próprio CTN, no art. 143, trata do tema:

> Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Ressalte-se que a incidência do imposto ocorrerá em casos de permanência definitiva do bem no território, não englobando as mercadorias estrangeiras que ingressam no território nacional, temporariamente, a fim de que cumpram finalidades esporádicas (por exemplo, feiras, exposições etc.).

Outrossim, considerar-se-á ocorrido o fato gerador nas situações de **retorno de mercadoria**. Tal regra, no entanto, não prevalecerá nos casos seguintes, os quais repudiam o recolhimento, quando houver:

a) retorno de mercadoria enviada em consignação, e não vendida no prazo autorizado;

b) retorno de mercadoria (= devolução), por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;
c) retorno da mercadoria, em face de modificações na sistemática de importação no país importador;
d) retorno da mercadoria, por motivo de guerra ou calamidade pública;
e) retorno da mercadoria, por outros fatores, alheios à vontade do exportador.

Ressalta Hugo de Brito Machado que "outro aspecto concernente ao fato gerador do imposto de importação que merece destaque diz respeito aos casos em que é aplicada ao importador a pena de perdimento dos bens importados. Com o perdimento desfaz-se o fato gerador do imposto, de modo que não se pode admitir mais sua cobrança"[7].

3.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto de importação será:

a) **a quantidade de mercadoria**, expressa na unidade de medida indicada na Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), quando a alíquota for específica (isto é, aquela alíquota que prevê importâncias fixas, aplicáveis em relação aos modos de apresentação do produto importado. Por exemplo, um imposto de tantos reais por tonelada, ou por comprimento – art. 20, I, do CTN);
b) **a expressão monetária do produto importado** – valor aduaneiro previsto no inciso VII, n. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto n. 92.930/86), quando a alíquota for ad valorem (isto é, aquela que incidirá sobre o valor aduaneiro do produto importado). Tal expressão monetária geralmente consta da fatura comercial no lugar da expedição da mercadoria, acrescentando-se ao custo as despesas de frete e seguro, até a entrega no porto ou local de destino no Brasil. O maior inconveniente dos direitos ad valorem reside na possibilidade de subfaturamento doloso por oportunismo do interessado;
c) **o preço da arrematação** do bem adquirido em licitação. Não é o preço normal ou de referência da mercadoria. Incrível é conceber que, como produto da criativa imaginação do importador fraudulento, há casos de abandono propositado da mercadoria nos depósitos aduaneiros, deixando que vá à hasta pública, para que depois a comprem por preço vil. Antes, porém, cuidam para que a mercadoria seja lançada no leilão com falta de alguma peça, componente importante, e, assim, tornam-se os únicos interessados no produto. Como medida para coibir tais fraudes, Aliomar Baleeiro[8] entende que "nos casos de apreensão ou abandono de mercadorias, é contribuinte o arrematante, ressalvada a responsabilidade do importador, se o preço alcançado no leilão não cobre a dívida fiscal".

3.5 Alíquotas

Desde a edição da Decisão n. 22 do Conselho do Mercado Comum – por meio da qual se adotou a Tarifa Externa Comum (TEC) –, foram fixadas, de comum acordo entre os participantes do Mercosul, as alíquotas vigentes para o comércio atinente a países não pertencentes ao bloco. Nesse sentido, o nível do imposto ali representado deixa de ser

um indicador estritamente brasileiro e prenuncia a possibilidade de políticas macroeconômicas comerciais integradas.

É importante mencionar ainda que, em decorrência de acordos comerciais realizados no âmbito da ALADI, que estabelecem preferências tarifárias entre os países signatários, as alíquotas que constam na TEC não refletem a realidade impositiva no comércio entre os países membros dessa associação.

A propósito, A ALADI (Associação Latino-Americana de Integração) foi criada, em 1980, pelo Tratado de Montevidéu, sendo composta por Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Cuba, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela. Ela surgiu da transformação da Alalc (Associação Latino-Americana de Livre Comércio) que, desde 1960 e sem a participação Cuba, tinha o objetivo de formar uma zona de livre comércio num prazo pré-definido, mediante negociações exclusivamente multilaterais. Sua sede é em Montevidéu, no Uruguai.

As tarifas podem ser:

a) **específicas:** valor em dinheiro que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode referir-se à metragem, peso etc. Por exemplo, R$ 42,00 por metro cúbico;

b) **ad valorem:** aplicação de alíquota sobre determinado valor de operação. Por exemplo, 10% de R$ 15.000,00;

c) **mista:** combinação das duas formas acima. Por exemplo: 10% sobre R$ 5.000,00 e R$ 5,00 por kg.

3.6 Notas gerais

a) o art. 153, § 1º, da CF/88 assevera que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do Imposto de Importação. Portanto, no concernente à alteração da alíquota, o imposto está excepcionado do Princípio Constitucional da Legalidade (sobre o assunto, recomendamos a leitura do tópico apresentado neste capítulo).

Por sua vez, o § 1º do art. 150, do texto constitucional, determina que a alteração das alíquotas do Imposto de Importação não se submete ao Princípio Constitucional da Anterioridade.

Portanto, a alteração da alíquota não se sujeita aos Princípios Constitucionais Tributários da Legalidade (art. 153, § 1º, da CF) e da Anterioridade (art. 150, § 1º, da CF).

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o Imposto de Importação, que já era uma exceção ao período de anterioridade anual (art. 150, § 1º, "parte inicial", da CF), passou a ser, igualmente, uma exceção ao período de anterioridade qualificada ou nonagesimal (art. 150, § 1º, in fine, da CF). Portanto, se para ele usávamos o recurso mnemônico "paga já", hoje, após a Emenda Constitucional n. 42/2003, devemos associá-lo a "paga já, já", por ser exceção à anterioridade anual e aos 90 dias.

b) ZFM – Zona Franca de Manaus: como uma importante noção afeta à importação, é imperioso que se assimile a zona franca como uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, criada pelo Decreto-lei n.

288/67. Foi ela concebida com a finalidade de criar, no interior da Amazônia, um centro industrial, comercial e agropecuário, dotado de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento;

É sabido que a Zona Franca de Manaus – área de livre comércio, para a qual havia benefício garantido até 2013 – teve, em razão da EC n. 42/2003, uma prorrogação por mais 10 (dez) anos, conforme o art. 92 do ADCT.

c) DRAWBACK: forma de proteção da indústria nacional pela qual o produtor, quando exporta o produto acabado, é ressarcido do Imposto de Importação incidente sobre a própria importação de insumos de origem estrangeira. Assim, faculta-se ao importador obter a devolução dos tributos alfandegários pagos pela matéria-prima quando reexportada ou exportada;

d) DUMPING: invasão de mercadorias estrangeiras por preços abaixo do custo praticado na indústria nacional, em potencial prática de lesão às leis de trabalho e comerciais do país destinatário do bem. Traduz-se na união de exportadores, às vezes sob a anuência governamental, que visam introduzir em mercado alheio produto cujo preço é inferior ao "de mercado" no país de origem, com o intuito de aniquilar a concorrência no país de destino;

e) GATT – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio: acordo firmado em 1947, na Suíça, é dele o Brasil é signatário, sendo o GATT caracterizado como pacto que visa estabelecer e administrar regras para o procedimento em comércio internacional, ajudar os governos a reduzir tarifas alfandegárias ou aduaneiras e abolir as barreiras comerciais entre as partes contratantes;

f) Regulamento Aduaneiro – RA: o Decreto n. 91.030/85 e suas alterações compõem o chamado regulamento aduaneiro, que normatiza as atividades aduaneiras no País, cujo estudo aprofundado é de competência daqueles que atuam na função de Analistas-Tributários da Receita Federal do Brasil (ATRFBs) ou Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFBs), como servidores da Receita Federal do Brasil, quando lotados nos portos, aeroportos e fronteiras.

4 ESTUDO DO IE

Imposto	IE
Nomen juris	Imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
Artigos	Art. 153, II, da CF; art. 23 e seguintes do CTN

4.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, II, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do IE. Observe-o:

> Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: (...)
> II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto sobre a exportação.

O Imposto de Exportação foi instituído no Brasil por alvará em 1818. É imposto de competência da União, sendo marcadamente caracterizado por sua função econômica ou

extrafiscal. Incide sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, conforme abaixo veremos.

4.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo do Imposto de Exportação é o exportador – qualquer pessoa que promova a saída do produto nacional ou nacionalizado do território nacional (art. 27 do CTN e art. 5º do DL n. 1.578/77).

4.3 Fato gerador

O fato gerador do Imposto de Exportação é a saída do território nacional para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, cabendo ao intérprete assimilar o elemento temporal do fato gerador como o momento da liberação pela autoridade aduaneira ou a data de embarque ou saída constante na Declaração de Exportação. Portanto, o fato gerador é a saída do território, mas o momento (ficção jurídica) em que se materializa é o da expedição da guia de exportação ou documento equivalente, podendo sua exigibilidade acontecer mesmo antes que se opere a saída do produto, a critério da Receita Federal, nos termos do art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77.

O conceito de exportação baseia-se na saída, do país, de mercadoria nacionalizada para adquirente estabelecido no exterior – a despeito do Regulamento Aduaneiro, que estabelece a ocorrência do fato gerador desta exação com a saída da mercadoria do território aduaneiro.

Nesse passo, não é despiciendo revelar a distinção entre dois aspectos nos quais a terminologia acima utilizada diverge da aplicação habitual: o primeiro é aquele que trata "de território aduaneiro em vez de nacional...sendo território aduaneiro todo o território nacional com pontos jurisdicionados por autoridade que exerce o controle aduaneiro. O segundo ponto está relacionado ao termo "mercadoria". Considerando que mercadoria é uma espécie do gênero produto, quiseram os legisladores, ao elaborarem o Código Tributário Nacional e o Decreto-Lei, ser mais abrangentes, uma vez que mercadoria é todo bem objeto de mercancia, enquanto produto é todo bem produzido pelo homem ou pela natureza"[9].

Para Miguel Hilú Neto, "o sistema constitucional tributário brasileiro, ao se referir a produtos, utiliza o vocábulo em sentido estreito, ou seja, de bens corpóreos resultantes da transformação progressiva de elementos da natureza. Excluem-se, dessa forma, os bens que não têm existência física, como aqueles transferidos por download"[10].

O produto nacional, por sua vez, é aquele produzido dentro do território nacional.

Nesse rumo, a Portaria MF n. 300/88 estabelece conceitos relativos a regime de entreposto aduaneiro na importação, por meio do qual se chega ao conceito de produto nacionalizado. Com efeito, a nacionalização da mercadoria representa a sequência de atos que transferem a mercadoria da economia estrangeira para a economia nacional, conforme se depreende do § 1º do art. 221 do Decreto n. 91.030/85, que preconiza, in verbis: "Considera-se nacionalizada a mercadoria estrangeira importada a título definitivo" (art. 221, § 1º).

4.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é o **preço normal** que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional (Decreto-lei n. 1.578/77, art. 2º).

A base de cálculo do imposto de exportação será:

a) a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), quando a alíquota for específica (aquela alíquota que prevê importâncias fixas, aplicáveis em relação aos modos de apresentação do produto exportado). Por exemplo: teremos um imposto de tantos reais por tonelada, ou por comprimento (art. 20, I, do CTN);

b) a expressão monetária do produto exportado, isto é, o preço normal – valor aduaneiro previsto no inciso VII, n. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto n. 92.930/86), quando a alíquota for ad valorem (aquela que incidirá sobre o valor aduaneiro do produto exportado);

A base de cálculo, desse modo, é o preço normal que o produto alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional. Portanto, o Fisco não está vinculado ao valor consignado na fatura comercial.

O preço à vista do produto **– FOB (Free on Board: livre ou posto a bordo)** – é indicativo do preço normal, em caso de transporte marítimo. Por ele, o exportador ou vendedor do produto se compromete a colocar a mercadoria "livre a bordo" no porto de partida, correndo por sua conta todos os custos e riscos até o embarque da mercadoria naquele porto. O importador, por sua vez, assume todos os custos e riscos a partir do momento em que a mercadoria ingressou no navio.

Por meio do indicador **CIF (Cost, Insurance and Freight ou "Custo, Seguro e Frete")**, o exportador responderá por todos os custos e riscos até a colocação da mercadoria a bordo do veículo que a transportará para o exterior e, mais, por todos os custos atinentes ao frete internacional e riscos (seguro internacional) até o porto de destino.

c) o preço da arrematação do produto adquirido em licitação, que não é o preço normal ou de referência da mercadoria.

4.5 Alíquotas

Estão previstas na TAB (Tarifa Aduaneira do Brasil), podendo ser:

a) **específicas:** valor em dinheiro que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode referir-se à metragem, ao peso etc. Por exemplo: R$ 42,00 por metro cúbico.

b) **ad valorem:** aplicação alíquota sobre determinado valor de operação.

Atualmente, a alíquota do IE é de 30%, sendo facultado ao Poder Executivo aumentá-la em até cinco vezes, conforme a Lei n. 9.716/98. Portanto, a alíquota máxima poderá atingir até 150% (art. 3º do DL n. 1.578/77).

4.6 Notas gerais

a) Ressalva a princípio constitucional: o art. 153, § 1º, da CF/88 assevera que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do Imposto de Exportação. Portanto, no concernente à alteração da alíquota, o imposto está excepcionado do Princípio Constitucional da Legalidade.

Por sua vez, o § 1º do art. 150 do texto constitucional determina que a alteração das alíquotas do Imposto de Exportação não se submete ao Princípio Constitucional da Anterioridade.

Portanto, a alteração da alíquota não se sujeita aos Princípios Constitucionais Tributários da Legalidade (art. 153, § 1º, da CF) e da Anterioridade (art. 150, § 1º, da CF).

Quanto à aplicação do princípio da legalidade e extrafiscalidade, recomendamos a leitura do tópico apresentado anteriormente, neste capítulo.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, o Imposto de Exportação, que já era uma exceção ao período de anterioridade anual (art. 150, § 1º, "parte inicial", da CF), passou a ser, igualmente, uma exceção ao período de anterioridade qualificada ou nonagesimal (art. 150, § 1º, in fine, da CF). Portanto, se para ele usávamos o recurso mnemônico "paga já", hoje, após a Emenda Constitucional n. 42/2003, devemos associá-lo a "paga já, já", por ser exceção à anterioridade anual e aos 90 dias;

b) Desoneração e incidência: esse imposto é pouco cobrado nos países, uma vez que retira a competitividade do produto nacional no comércio internacional. No Brasil, o texto constitucional prevê regras de isenção sobre a exportação para o ISS (art. 156, § 3º, II, CF), a par de regra de imunidade para o ICMS (art. 155, § 2º, X, CF) e para o IPI (art. 153, § 3º, III, CF).

5 ESTUDO DO IPI

Imposto	IPI
Nomen juris	Imposto sobre produtos industrializados
Artigos	Art. 153, IV, da CF; art. 46 e seguintes do CTN

5.1 Competência e sujeito ativo

O art. 153, IV, da CF, estabelece ser de competência da União a instituição do IPI. Observe-o:

A União, na forma do art. 153, IV, da CF, poderá instituir:
(...)
IV – imposto sobre produtos industrializados.
§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI. (...)
§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:
I – **será seletivo**, em função da essencialidade do produto;
II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;
III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Juiz de Direito Substituo de Carreira/MS, em 04-05-2008: *"O IPI poderá ser seletivo, em função da essencialidade do produto, e será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".*

O IPI é imposto real, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe é ínsita, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da essencialidade do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem.

Com efeito, urge mencionar que o IPI é imposto seletivo. A seletividade é uma técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da indispensabilidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada (art. 153, § 3º, I, da CF).

Kiyoshi Harada[11] ressalta que a "tendência do IPI é restringir-se à tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo, contribuindo para a consecução da justiça social, já que indiscutível sua natureza de imposto de consumo".

5.2 Sujeito passivo

O contribuinte do IPI será:

a) o importador ou quem a lei a ele equiparar;

b) o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

c) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça a industriais ou a estes equiparados;

d) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Veja o art. 51 do CTN:

> Art. 51. Contribuinte do imposto é:
> I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;
> II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;
> III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;
> IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.
> Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

5.3 Fato gerador

O fato gerador poderá, assim, ocorrer nas seguintes situações adiante delineadas:

a) importação (o início do desembaraço aduaneiro);

b) saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado;

c) aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido;

d) outras hipóteses específicas da lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimentos equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados etc.

Note o teor do art. 46 do CTN:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados, tem como fato gerador:
I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
II – a saída do produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.
III – **a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão**.
Parágrafo único. Considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (Grifo nosso)

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pela FGV Projetos, para o cargo de Agente Tributário Estadual/MS, em 28-05-2006: "*O fato gerador do imposto sobre produtos industrializados é a sua arrematação, quando apreendido e levado a leilão*".

Outrossim, considerar-se-á ocorrido o fato gerador nas situações de **retorno de mercadoria**. No entanto, **não** prevalecerá nos seguintes casos, inexistindo recolhimento, quando houver:

a) retorno de mercadoria enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;
b) retorno de mercadoria (= devolução), por motivo de defeito técnico, para reparo ou substituição;
c) retorno da mercadoria, em face de modificações na sistemática de importação no país importador;
d) retorno da mercadoria, por motivo de guerra ou calamidade pública;
e) retorno da mercadoria, por outros fatores, alheios à vontade do exportador.

5.3.1 Conceito de industrialização

Considera-se industrializado, para fins de incidência de IPI, o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como a transformação, o beneficiamento, a montagem etc.

Observe, portanto, os conceitos:

a) **Transformação:** com ela, o produto "velho" perde a "individualidade". É processo mecanizado (ou semimecanizado), automatizado (ou semiautomatizado) exercido sobre matéria-prima (ou produto intermediário), que lhe dá nova forma e finalidade, fazendo surgir um produto com forma, fins e conceitos diversos daqueles que lhe vieram compor na acepção de matéria-prima ou produto intermediário. O bem resultante da transformação tem nova classificação na tabela do IPI (nova classificação de nomenclatura nacional de mercadorias). Por exemplo:
   - transformação de madeira serrada, de outras matérias-primas (tecido, espuma, molas) e de outros produtos intermediários (arames, pregos, colas), em um produto novo: a poltrona estofada;
   - transformação do granito em blocos de pedra-sabão, para asfaltamento (**Súmula n. 81 do TFR**);

b) **Beneficiamento:** processo de modificação, aperfeiçoamento embelezamento ou alteração de funcionamento de um produto já existente. Nesse processo o produto resultante fica na mesma classificação fiscal originária, ou seja, não tem nova classificação na nomenclatura brasileira de mercadorias. Por exemplo:
– envernizamento de móveis, com colocação de puxadores e frisos;
– mudança no veículo de cabine simples para cabine dupla;

c) **Montagem:** reunião de produtos e peças já existentes em nova sistematização, resultando em produto novo, quanto à ampliação, funcionamento ou finalidade. Nesse caso, as peças ou partes não perdem sua "individualidade" na obtenção de um produto novo. Nesse processo, o produto surgido pode ter nova classificação fiscal ou manter a do produto originário da montagem. Por exemplo: a própria montagem de veículos, em que praticamente todos os componentes são fabricados por outras empresas e, depois, reunidos, sistematizados e montados pela montadora de veículos;

d) **Acondicionamento ou reacondicionamento:** processo de alteração da embalagem visual do produto, ou seja, modificação da apresentação do produto ao seu consumidor, criando-lhe nova proposta de consumo, novo visual e novo estímulo à aquisição. Exclui-se desse processo a mera alteração de embalagem para fins de transporte. Exemplo: estojo de produtos de higiene pessoal, composto por um sabonete, um perfume e um talco. Esses três produtos são colocados em um estojo, cuja finalidade de embalagem não se atrela ao próprio transporte, e sim à necessidade de criar um visual convidativo, diferenciado, ao ímpeto do consumidor. Esse estojo terá uma classificação fiscal correspondente ao produto do estojo da alíquota maior;

e) **Renovação ou recondicionamento:** é a renovação exercida em um produto usado ou inutilizado, restaurando-lhe a utilização, como se novo voltasse a ser. O produto resultante do processo continua a ter a classificação fiscal originária. Por exemplo: recondicionamento de baterias, de amortecedores.

Ressalte-se que "a legislação do IPI amplia o conceito de produto industrializado, nele incluindo operações como o simples acondicionamento, ou embalagem, que na verdade não lhe modificam a natureza, nem a finalidade, nem o aperfeiçoam para o consumo. Tal ampliação viola o art. 46, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Configura, outrossim, flagrante inconstitucionalidade, na medida em que o conceito de produto industrializado, utilizado pela Constituição para definir a competência tributária da União, não pode ser validamente ampliado pelo legislador ordinário"[12] (art. 110, CTN).

5.4 Base de cálculo

Sua base de cálculo varia conforme a hipótese de incidência. Pode ser:

a) o **valor da operação de saída** do produto do estabelecimento do contribuinte. É o valor da operação, representada pelo preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário;

b) o **preço normal**, acrescido do próprio imposto de importação, das taxas aduaneiras e dos encargos cambiais. Nesse caso, o Fisco adiciona ao valor para o despacho aduaneiro não só o quantum pago, a título de imposto de importação, mas também as taxas de entrada no País e os encargos cambiais. A inclusão do imposto de importação na base de cálculo do IPI, embora represente a tributação de imposto sobre imposto, pode justificar-se, nesse caso, como meio de proteção à indústria nacional;

c) o próprio **preço da arrematação**, em face de produto apreendido, abandonado e levado a leilão.

5.5 Alíquotas

É imposto proporcional, uma vez que, em princípio, sua alíquota varia de forma constante, em função da grandeza econômica tributada. Em abono à seletividade do IPI, as alíquotas do vertente gravame variam de 0% (zero) a 365,63% (no caso de cigarros). O IPI será calculado mediante aplicação da alíquota do produto (constante da TIPI, que tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), constante do Decreto n. 2.376/97), sobre o respectivo valor tributável. Destaque-se que a arrecadação oriunda de bebidas, cigarros e veículos perfaz a maior parte da arrecadação deste imposto.

5.6 Notas gerais

a) Alíquota zero: para a fixação do quantum debeatur, a lei tributária deve trazer em seu bojo, além da indicação da base imponível, o critério quantitativo, de natureza numérica, apto a valorar a obrigação tributária[13]. A essa fração, via de regra ofertada sob a forma de porcentagem, dá-se o nome de **alíquota**.

Ricardo Lobo Torres[14], com a maestria habitual, ensina que a alíquota zero "corresponde à inexistência de tributação por falta de um dos elementos quantitativos. Aproxima-se da isenção em seus efeitos, mas dela se afasta porque na isenção suspende-se a eficácia de todos os aspectos do fato gerador, enquanto na alíquota zero só há suspensão desse elemento do aspecto quantitativo".

Para Ruy Barbosa Nogueira[15], "enquanto reduzida a zero a alíquota, não existirá tributação, por falta de um dos elementos do fato gerador".

Hugo de Brito Machado[16] ressalta que a alíquota zero encerra "uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar".

Com efeito, a alíquota zero adstringe-se à opção adotada pelo legislador para minimizar por completo a tributação, sem utilizar a isenção (que só pode ser concedida por meio de lei). É tributação por percentual inócuo, estando inserida no âmbito da extrafiscalidade do imposto, com a consequente dispensa dos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade, no que concerne à alteração de alíquotas. Assim sendo, temos que **a alíquota zero não se confunde com isenção** ou com imunidade, sendo tributação pelo percentual "zero". Nesse passo, não nos esqueçamos de que zero por cento de algum valor é sempre zero.

A distinção entre o instituto da *isenção* e a técnica da *alíquota zero* foi solicitada, em formato de

questão dissertativa, na prova escrita preliminar do XXVII Concurso para ingresso na classe inicial da carreira do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, em 15-11-2004.
Note o item considerado **INCORRETO** no concurso realizado pelo TRF/4ª Região, em 2007, para o cargo de Juiz Federal Substituto: *"A isenção, gênero de que é espécie a "alíquota zero", independe da incidência da norma tributária impositiva"*.

Finalmente, para fins de aplicação da matéria em provas de concursos públicos, lembre-se:

I – O Supremo Tribunal Federal limita a concessão de créditos de IPI em matéria-prima tributada para período posterior a 1999, tendo em vista que antes da Lei n. 9.779/99 não existia fundamento para justificar o direito ao creditamento ou à compensação desse imposto;

II – Antes do início da vigência da Lei n. 9.779/99, não se admitia a possibilidade de o contribuinte se creditar ou se compensar do IPI quando incidente o gravame sobre os insumos ou sobre matérias-primas utilizados na industrialização de produtos considerados isentos ou tributados com alíquota zero, por nítida ausência de previsão legal nesse sentido, sendo que hodiernamente há posição assentada no STF no sentido de permitir, à luz do disposto no art. 153, § 3º, II, da CF, a aplicação do princípio da não cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, **salvo nos casos de insumos tributados com alíquota zero, que não geram nenhum direito a crédito ou compensação**;

Note o item considerado **INCORRETO** no concurso realizado pelo TRF/4ª Região, para o cargo de Juiz Federal Substituto, em 2000: *"O contribuinte não pode creditar-se do valor do IPI incidente sobre produtos adquiridos sob o regime de isenção, mas poderá fazê-lo se os produtos adquiridos estiverem submetidos à alíquota zero"*.

III – O princípio da não cumulatividade do IPI se aperfeiçoa nos casos em que tal exação é devida e recolhida nas operações anteriores, compensando-se com o tributo cobrado na operação imediatamente posterior. Dessa forma, se o ingresso da matéria-prima ocorre com incidência do tributo, torna-se imperioso o seu recolhimento. Por outro lado, se na operação final sinaliza-se uma isenção, não há se falar em compensação do gravame recolhido anteriormente, em razão da inexistência de objeto. Logo, o art. 153, § 3º, II, da CF, deve ser interpretado levando-se em conta os valores devidos a título de tributo, é dizer, o quantum recolhido anteriormente confrontado com o valor exigido na operação subsequente.

A propósito, são equivalentes o IPI e o ICMS no que concerne à aplicação do princípio da não cumulatividade, sendo que o art. 155, § 2º, II, "a", da CF/88, é expresso ao delimitar que a isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não resultará em crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

Diante do exposto, a alíquota zero surge em nosso sistema tributário como verdadeira técnica de inexistência de tributação, adotada pelas autoridades fazendárias como instrumento de exclusão, em caráter temporário, do ônus tributário incidente sobre certos produtos ou bens, o que a aproxima do instituto da isenção, ao mesmo tempo em que

dela se afasta, na medida em que não é concedida por meio de lei. E não é despiciendo lembrar que, por se encontrar inserida no contexto da extrafiscalidade, não deve atendimento aos princípios constitucionais da legalidade e da anterioridade, no que diz respeito à alteração de alíquotas.

b) Seletividade do IPI: técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da essencialidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada. Tal disciplinamento vem ao encontro dos valores prestigiados pela Constituição Federal, como a proteção à família, a valorização do trabalho etc. É instrumento idôneo a frenar o consumo de produtos indesejáveis, alcançando metas de redistribuição de rendas e maior aproximação da justiça fiscal. A imposição de alíquotas mais elevadas ocorrerá na razão inversa da essencialidade dos produtos;

c) O princípio da não cumulatividade (técnica denominada de value-added, para os norte-americanos): postulado segundo o qual se proíbe a técnica cumulativa, permitindo que em cada operação tributada deva ser abatido o valor do mesmo imposto pago na operação imediatamente anterior (art. 49 do CTN). Com efeito, faz-se o registro contábil como crédito do IPI referente à entrada de uma mercadoria. Por seu turno, faz-se o registro como débito do valor do IPI dos produtos que saírem. No final do período, após a realização dos cálculos, se o débito for maior, o imposto é recolhido; se o crédito for maior, o saldo credor é transferido para uso no período seguinte ou nos períodos seguintes. O IPI, nos documentos fiscais, é destacado separadamente ou, como denomina parte da doutrina, "por fora", somado ao preço e pago pelo adquirente dos insumos. O mesmo fato ocorre com o ICMS.

O cálculo dos impostos não cumulativos pode ocorrer por meio de operações de adição ou subtração. Quando se compensam as incidências anteriores e atuais, utiliza-se o método da subtração. Esse processo pode se dar pelo sistema de base sobre base (Tax on Base), em que se comparam as bases de cálculo, ou pelo sistema de imposto sobre imposto (Tax on Tax), em que se abate do tributo devido na saída o importe cobrado na operação antecedente.

Por fim, ressalte-se que a legislação brasileira, em matéria de impostos indiretos, optou pelo método Tax on Tax, em detrimento do método Tax on Base.

d) O crédito-prêmio do IPI: como é notório em nosso País, as exportações de produtos industrializados têm representado, nas últimas décadas, um grande alicerce de nosso desenvolvimento econômico. Foi almejando esse cenário, no qual hoje nos encontramos, que, em 1969, por meio do Decreto-Lei n. 491, o Governo Federal instituiu o denominado crédito-prêmio do IPI, um estímulo fiscal às **empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados**. Tais empresas exportadoras, ao destinar bens industrializados de origem nacional ao estrangeiro, tinham direito ao ressarcimento dos tributos pagos internamente, mediante a constituição de créditos tributários oriundos de tais vendas ao exterior, que poderiam vir a ser compensadas com o IPI devido nas operações realizadas dentro do mercado brasileiro.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Fundação Universa (Funiversa), para o cargo de Consultor Pleno (Área Organizacional: Jurídica) da Agência de Promoção e

Exportações do Brasil (APEX-Brasil), em 22-102006: *"Segundo o Supremo Tribunal Federal, garante-se ao importador de mercadorias o crédito-prêmio do IPI".*

À época da instituição dessa benemerência fiscal, o referido Decreto-Lei não definiu o período de sua vigência, o que, por lógica, provocou o entendimento de sua validade por período indeterminado. Entretanto, tal indefinição não perdurou ad eternum, porquanto, em 24 de janeiro de 1979, editou-se o Decreto-Lei n. 1.658, com o fim específico de reduzir, gradativamente, o crédito-prêmio do IPI, até a sua completa extinção em 30 de junho de 1983.

Todavia, antes que se atingisse a data fulminante, outros diplomas normativos foram publicados, dispondo acerca da vigência do supracitado crédito-prêmio, além de delegarem ao Ministro de Estado da Fazenda a prerrogativa de extinguir o benefício, sendo o mais relevante deles a Portaria n. 176, de 12 de setembro de 1984, que, alterando a Portaria n. 78/81, determinou a extinção do incentivo fiscal em 1º de maio de 1985. É imperioso ressaltar que a Constituição da República de 1969, em vigor à época, não autorizava a delegação de tal competência do Presidente da República para o Ministro da Fazenda, além de tal transferência não ter sido realizada pela via legislativa adequada, o que denota evidente desrespeito ao princípio da legalidade.

A esse propósito, discorre com propriedade a ilustre Maria de Fátima Ribeiro[17], destacando que um "(...) aspecto que merece ser abordado consiste na possibilidade conferida ao Presidente da República de delegar atribuições aos Ministros de Estado ex vi do artigo 81 da Constituição de 1967. No elenco das hipóteses previstas pelo texto constitucional não é possível, contudo, o enquadramento de qualquer matéria pertinente às finanças públicas ou normas tributárias. E isso é óbvio à vista do sistema constitucional do período, na medida em que a competência para se legislar sobre tais matérias foi deferida ao Presidente da República, a teor do art. 55, inciso II. Segue-se, pois, que é inadmissível a delegação de competência aos Ministros de Estado no que concerne à disciplina de regras de direito financeiro e direito tributário".

Tendo como base tais inconstitucionalidades, os nossos Tribunais decidiram reiteradamente pela manutenção da vigência do crédito-prêmio do IPI.

Posteriormente, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a matéria foi regulamentada pelo art. 41, § 1º, do ADCT, dispondo que os incentivos fiscais de natureza setorial vigentes à época que não fossem confirmados por lei no prazo de dois anos a partir da data de promulgação da Carta Magna seriam considerados revogados. Tal situação resultou em verdadeira cizânia em nossas cortes, pois essa profusão de normas atinentes ao crédito-prêmio do IPI fizeram com que os estudiosos e operadores do Direito chegassem a conclusões diversas, no que tange ao termo final de vigência do referido estímulo fiscal.

Para uns, o crédito-prêmio do IPI havia sido revogado em 30 de junho de 1983 pelo Decreto-lei n. 1.658/79; para outros, tal benesse foi extinta em 5 de outubro de 1990, nos termos do art. 41, § 1º, do ADCT; e, ainda, para alguns, o benefício permanece em vigor até os dias atuais.

O STJ tem ilustrado com fidelidade os efeitos gerados por essa incerteza, tendo sua

jurisprudência se alternado perigosamente em tempos recentes. Entre 1999 e 2004, ambas as Turmas de Direito Público da Casa eram uníssonas em afirmar que o incentivo fiscal não fora extinto em 30 de junho de 1983. Surpreendentemente, em 2005, a Primeira Turma modificou seu entendimento, passando a adotar a posição de que o crédito-prêmio havia sido, de fato, aniquilado na metade do ano de 1983 (REsp 541.239/DF, rel. Min. Luiz Fux). E, temerariamente, apenas alguns meses depois, em 2006, a Primeira Seção julgou no sentido de que tal benesse vigorou até 5 de outubro de 1990 (REsp 765.134/SC, rel. Min. José Delgado). Finalmente, a partir de 2007, firmou-se o entendimento no STJ de que o crédito-prêmio do IPI vigorou até 5 de outubro de 1990, na esteira do julgamento do ERESP 738.689/PR, rel. Min. Teori Albino Zavascki.

Colocando um fim a toda essa insegurança jurídica gerada em torno do prazo de vigência desse estímulo fiscal, foi publicada, muito recentemente, a manifestação unânime do STF acerca do tema em dois acórdãos (RE 561.485/RS e RE 577.348/RS), ambos sob a relatoria do Min. Ricardo Lewandowski, entendendo pela revogação do benefício fiscal a partir de 05 de outubro de 1990, com base no art. 41, § 1º, do ADCT, em razão da falta de lei que o confirmasse dentro do prazo de dois anos, contados da data de promulgação da Constituição Federal vigente.

Portanto, em decisão recentíssima exteriorizada pelo nosso E. Pretório Excelso, firmou-se, em caráter final e definitivo, o entendimento de que o crédito-prêmio de IPI encontra-se revogado desde 5 de outubro de 1990, consoante o disposto no art. 41, § 1º, do ADCT, tendo em vista a ausência de lei que o confirmasse dentro do interregno de dois anos, contados da data de promulgação da Carta Maior hodiernamente em vigor.

e) A ressalva a princípio constitucional: o art. 153, § 1º, da CF assevera que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI. Portanto, no concernente à alteração da alíquota, o imposto está excepcionado do princípio constitucional da legalidade.

Quanto à aplicação do princípio da legalidade e extrafiscalidade, recomendamos a leitura do tópico apresentado neste capítulo no item do IOF.

Nessa esteira, não é demasiado mencionar que o IPI – antiga exceção ao princípio da anterioridade –, pelo fato de não constar da lista de ressalvas aos 90 dias, prevista no art. 150, § 1º, in fine, da CF (EC n. 42/2003), passou a ser tributo que, quando majorado, deve respeitar a regra nonagesimal, isto é, obedecerá à noventena, em face do teor imposto pela Emenda em destaque. Logo, não mais se concebe o IPI como imposto genuinamente ocupante da lista do “paga já”, uma vez que deverá observar o período de 90 dias, caso venha a ser majorado;

f) Imunidade: os produtos industrializados destinados ao exterior estão dispensados de IPI (art. 153, § 3º, III, da CF c/c **Súmula n. 536 do STF**);

g) Aquisição de bens de capital: segundo o art. 153, § 3º, IV, da CF (inserido com a EC n. 42/03), haverá atenuação legal do impacto do IPI sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto.

h) A aquisição de bens integrantes do ativo permanente da empresa: tal aquisição não gera direito a creditamento de IPI. É o que se dispõe na **Súmula 495 do STJ**, editada em agosto de 2012.

i) IPI na base de cálculo do ICMS: o texto constitucional indica a exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS. O art. 155 da CF assim determina:

> Art. 155. (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)
> XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

A norma somente tem aplicação quando a operação está sujeita ao IPI e ao ICMS. Consoante o dispositivo mencionado, o IPI não integrará a base de cálculo do ICMS, quando **(I)** a operação configurar fato gerador dos dois impostos, quando **(II)** for realizada entre contribuintes e, por fim, quando **(III)** referir-se a produto destinado à industrialização ou à comercialização.

Desse modo, o IPI somente não integrará a base de cálculo do ICMS quando a operação apresentar os seguintes requisitos cumulativos:

> I – for realizada entre contribuintes;
> II – for relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização;
> III – configurar fato gerador dos dois impostos.

A contrario sensu, a Constituição Federal autoriza os Estados a incluírem o IPI na base de cálculo do ICMS, nas seguintes operações:

> I – com produto não destinado à industrialização ou comercialização;
> II – entre contribuinte e não contribuinte do ICMS.

Vamos aos exemplos:

1º exemplo: "Empresa Industrial" vende produto para "Empresa Industrial" (operação entre contribuintes). Considere os seguintes dados: Produto: 1.000,00; ICMS: 20%; IPI: 10%.

Calculando:	
Valor do Produto	1.000,00
IPI	**100,00**
Total de Nota Fiscal	1.100,00
ICMS	**200,00**

Observe que o cálculo do ICMS não relevou o IPI, uma vez que a operação se realizou entre contribuintes. Portanto, chegou-se a 200,00 como produto da operação aritmética: 20% de 1.000,00.

2º exemplo: "Empresa Industrial" vende produto para "Consumidor Final" (operação entre "contribuinte" e "não contribuinte"). Considere os seguintes dados: Produto: 1.000,00; ICMS: 20%; IPI: 10%.

Calculando:	
Valor do Produto	1.000,00
IPI	**100,00**
Total de Nota Fiscal	1.100,00
ICMS	**220,00**

Observe que o cálculo do ICMS considerou o IPI em sua base de cálculo, uma vez que a operação se realizou entre contribuinte e um "não contribuinte". Portanto, chegou-se a 220,00, como produto da operação aritmética: 20% de 1.100,00.

6 ESTUDO DO IR

Imposto	IR
Nomen juris	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
Artigos	Art. 153, III, da CF; art. 43 e seguintes do CTN

6.1 Competência e sujeito ativo

Dispõe o art. 153 da CF que a instituição do IR é de competência da União. Observe:

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre: (...)

III – renda e proventos de qualquer natureza.

O imposto de renda é de competência da União, devendo ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda. É a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal.

6.2 Sujeito passivo

O contribuinte do Imposto sobre a renda é **a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza**. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR (stoppage at source), figurando o empregado como contribuinte, e o empregador, como responsável (art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN c/c art. 45, parágrafo único, do CTN). Por conveniência administrativa e sempre por meio de lei, visando à praticabilidade da arrecadação, a fonte pagadora pode ficar no polo passivo da relação jurídica na situação de responsável pelo recolhimento do tributo. No caso de omissão de retenção do IRRF, a fonte pagadora irá arcar com a multa pelo não cumprimento da obrigação, enquanto deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa física, contribuinte do imposto.

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada para o Concurso para o cargo de Juiz de Direito Substituto/MG, em 2006*: "Contribuinte [do imposto] é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize o intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (...)".*

Urge mencionar que as pessoas jurídicas estrangeiras, que funcionam no País, serão igualmente consideradas como contribuintes.

6.3 Fato gerador

É a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda.

6.3.1 Definição de renda e proventos de qualquer natureza

O imposto tem como hipótese de sua incidência o acréscimo patrimonial, em razão da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, além de proventos de qualquer natureza.

Para Kiyoshi Harada "a disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito, (art. 116, I, do CTN), ao passo que, a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 116, II, do CTN)"[18].

Quanto ao conceito de renda, Hugo de Brito Machado[19] ensina:

> "Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. (...) A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos".

Passemos a detalhar a "disponibilidade econômica ou jurídica", que pode variar, em razão:

a) **da renda de capital:** aluguel, "royalties", recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas etc.;
b) **da renda do trabalho:** salário, honorários, pró-labore, comissões etc.;
c) **da renda da combinação do capital e do trabalho:** pró-labore, lucro etc.;
d) **dos proventos de qualquer natureza:** são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc.

Passemos agora à análise dos conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica:

a) Disponibilidade econômica: é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis. É ter o fato concretamente. A disponibilidade "financeira" não é sinônimo de disponibilidade econômica. Esta última é somente aquela que representa incorporação ao patrimônio. Nada impede, no entanto, que a lei ordinária agregue o "elemento financeiro" ao fato gerador, desde que tenha havido prévia disponibilidade econômica ou jurídica.

b) Disponibilidade jurídica: é a obtenção de direitos de créditos não sujeitos à condição suspensiva, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o "ter o direito, abstratamente". O IR só pode incidir quando há acréscimo patrimonial, salientando-se que não há a necessidade de o rendimento

ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica. Portanto, se um comerciante vende um produto no último dia do ano, porém só recebe o pagamento no 1º dia do ano subsecutivo, consi-dera-se, para fins de tributação, a data da venda, e não a do "recebimento", pois com a venda o contribuinte adquire a disponibilidade jurídica sobre o rendimento tributável.

6.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN. É o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e do provento de qualquer natureza. Aliás, é bom que se memorize que não existe "renda presumida". Presumido ou arbitrado pode ser o montante da renda. Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo "pelo montante absoluto da renda ou provento" (critério global ou unitário), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido).

6.4.1 Conceito de patrimônio

É o conjunto de direitos e obrigações de titularidade de uma pessoa, formado pelos seus direitos reais (por exemplo: propriedade), direitos pessoais (por exemplo: os direitos de crédito) e os direitos intelectuais (por exemplo: direito autoral, de imagem).

6.5 Alíquotas

Segundo o art. 153, § 2º, I, da CF, o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e **progressividade**. A **generalidade** diz respeito à sujeição passiva, indicando a incidência sobre todos os contribuintes que pratiquem o fato descrito na hipótese de incidência da exação. A universalidade, por sua vez, demarca o critério atrelável à base de cálculo do gravame, que deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, independentemente da denominação da receita ou do rendimento (vide art. 43, § 1º, CTN, à luz da LC n. 104/2001). Por fim, a progressividade do IR – mesmo que insuficiente, como é sabido – prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento de base de cálculo.

> Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pela Esaf, para o cargo de Procurador da Fazenda Nacional, em 2004: *"O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sujeita-se aos princípios da generalidade, uniformidade e progressividade"*.

Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o Exame de Ordem (OAB/SP), em 14-09-2008: "*O critério da generalidade impõe a sujeição de todos os indivíduos à tributação do imposto de renda, independentemente de quaisquer características do contribuinte*".

Note o item considerado **INCORRETO**, em prova realizada pelo Cespe/UnB, para o cargo de Juiz Federal Substituto da 5ª Região, em 18-07-2004: "*Um dos princípios constitucionais relativos a impostos determina que, sempre que possível, ao se fixarem os impostos, deve-se considerar a capacidade econômica do contribuinte. Nesse sentido, em face da capacidade econômica, determinadas empresas públicas podem ser beneficiadas por tributação diferenciada referente ao imposto de renda*".

O IR, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi instituído no Brasil, após diversas tentativas, em 1922, consoante o disposto no art. 31 da Lei de Orçamento n. 4.625, de 31 de dezembro. Feitas algumas alterações normativas, nos anos que se seguiram, já se podia notar no âmbito doméstico a existência de um progressivo imposto sobre a renda, com alíquotas estabelecidas entre 0,5% e 8%[20].

No Brasil de hoje, o imposto sobre a renda, conquanto se revele um importante gravame para a arrecadação federal, aponta dados curiosos: estudos econômicos demonstram que a participação da tributação da renda na carga tributária brasileira é baixa, atingindo pouco mais de 20%, enquanto, em países desenvolvidos, essa participação representa cerca de 70%. Aliás, insta frisar que há sobre o patrimônio, de um modo geral, uma tímida expressividade da participação da tributação na carga tributária brasileira.

Em razão dessa situação, o sistema tributário brasileiro, apresentando um pequeno grau de progressividade no IR, transborda para o terreno da regressividade, em face do elevado número de tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços. Daí haver a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir para o custeio das despesas do Estado, uma vez que, em regra, quem possui maiores renda e patrimônio, revelando maior capacidade para contribuir, é destinatário de uma imposição tributária menos gravosa.

É mister que a lei do Imposto sobre a Renda, na busca ideal de uma justiça fiscal, leve a cabo algumas medidas concretas, que, em breve resumo, seriam[21]:

(1) consideração precisa das condições pessoais dos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) e a prudente fixação de um "mínimo vital", compatível com a realidade: o art. 6º da Carta Magna arrola, como direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados. Há de se buscar a efetividade na proteção de tais valores, aqui prestigiados, à luz da tributação progressiva do imposto sobre a renda;

(2) estipulação de um expressivo número de deduções para o IR devido, adequando a exigência fiscal ao perfil do contribuinte: a dedutibilidade deve ser ampla, englobando todas as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, sem limitações arbitrárias, as quais, por amor à lógica e à justiça, não

podem integrar o conceito de “renda”. Há de haver uma política “de inclusão” de despesas dedutíveis – e não o contrário! –, alcançando-se, quiçá, os medicamentos e o material escolar, diversamente do que atualmente presenciamos;

(3) estabelecimento de um expressivo grau de progressividade de alíquotas, em função da quantidade de renda auferida: há que se imprimir maior progressividade às alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, o desígnio constitucional.

Até pouco tempo, a legislação regente do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) consignava, tão somente, duas alíquotas (15% e 27,5%). Em momento anterior, até 1995, havia também a previsão de uma terceira alíquota, de 35%.

Destaque-se, a propósito, que há vários países, cuja prestação de serviços públicos é de melhor qualidade do que no Brasil, que possuem várias faixas diferentes de alíquotas para o IR, com percentuais que chegam a 60%. Citem-se a Alemanha (três alíquotas entre 22,9% e 53% do rendimento anual) e a França (doze alíquotas entre 5% e 57%).

Em dezembro de 2008, o governo brasileiro anunciou a criação de duas novas alíquotas intermediárias de imposto sobre a renda para as pessoas físicas: 7,5% e 22,5%, elevando para quatro as alíquotas aplicadas a partir de 2009. Ficam mantidas as atuais alíquotas de 15% e 27,5%.

Com as novas medidas, a partir do ano-calendário de 2010, as faixas do Imposto de Renda (IRPF), à luz da Lei n. 11.945 de 4 de junho de 2009, passam a ser de:

– Até R$ 1.499,15: **alíquota zero**
– Acima de R$ 1.499,16 até R$ 2.246,75: **7,5%**
– Acima de R$ 2.246,76 até R$ 2.995,70: **15%**
– Acima de R$ 2.995,71 até R$ 3.743,19: **22,5%**
– Acima de R$ 3.743,19: **27,5%**

Em termos práticos, quem ganha até R$ 1.499,15 continuará isento, e, deste valor até R$ 2.246,75, haverá uma nova alíquota, de **7,5%**. Entre R$ 2.246,76 e R$ 2.995,70, incidirá a alíquota de 15%. Deste valor até R$ 3.743,19, haverá outra alíquota nova, de **22,5%**. Acima deste valor, está mantida a alíquota de 27,5%.

A iniciativa de tornar o IR um pouco mais “progressivo” fez parte do pacote de medidas utilizadas para amenizar a repercussão da crise financeira, que irradiou negativamente, em 2008, pelas economias de todo o mundo.

A decisão do governo federal, prestigiando a mobilidade econômica da sociedade brasileira, a par da valorização ao potencial redistributivo do IR, traduziu-se em uma renúncia fiscal, estimada em R$ 5 bilhões, cujo volume deverá ser injetado na economia por meio do consumo, estimulando o crescimento da economia e o volume de crédito.

Por outro lado, a iniciativa tem sofrido críticas, sob o argumento de que se deveria buscar, efetivamente, a redução das alíquotas existentes, no lugar de trazer novos percentuais intermediários.

Acompanhe, a seguir, a atualização das faixas de alíquota do IRPF, nos exercícios de 2013 a 2015 (anos-calendário 2012 a 2014, respectivamente). A propósito, a partir da

publicação da MP n. 528/2011, alteraram-se os valores afetos às bases de cálculo do imposto de renda, cuja demonstração pode ser detectada na tabela adiante, por nós idealizada:

IRPF					
Ano-Calendário 2012		**Ano-Calendário 2013**		**Ano-Calendário 2014**	
Exercício 2013		**Exercício 2014**		**Exercício 2015**	
Base de Cálculo	**Alíquota (%)**	**Base de Cálculo**	**Alíquota (%)**	**Base de Cálculo**	**Alíquota (%)**
Até 1.637,11	**–**	**Até 1.710,78**	**–**	**Até 1.787,77**	**–**
De 1.637,12 até 2.453,50	**7,5**	**De 1.710,79 até 2.563,91**	**7,5**	**De 1.787,78 até 2.679,29**	**7,5**
De 2.453,51 até 3.271,38	**15**	**De 2.563,92 até 3.418,59**	**15**	**De 2.679,30 até 3.572,43**	**15**
De 3.271,39 até 4.087,65	**22,5**	**De 3.418,60 até 4.271,59**	**22,5**	**De 3.572,44 até 4.463,81**	**22,5**
Acima de 4.087,65	**27,5**	**Acima de 4.271,59**	**27,5**	**Acima de 4.463,81**	**27,5**

Por derradeiro, frise-se que, conforme jurisprudência reiterada no STF, ficou sacramentado que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do IRPF, na ausência de previsão legal nesse sentido. Tal entendimento fundamentou-se no uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país, o qual deve ocorrer no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo. Desse modo, não obstante o laborioso voto (vencido) do Min. Marco Aurélio, soçobraram as argumentações ligadas à possível violação dos princípios da capacidade contributiva e do tributo com efeito de confisco (RE 388.312, rel. Min. Marco Aurélio, rel. p/ Ac. Min. Cármen Lúcia, Pleno, j. em 01-08-2011). A nosso ver, data maxima venia, o veredicto legitima um nocivo aspecto do gravame, o qual mitiga sua vertente constitucional de progressividade e recrudesce os níveis de desigualdade social no Brasil.

6.6 Notas gerais

a) Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF): o fato gerador é a receita líquida (total das receitas experimentadas e deduzidas das despesas e gastos autorizados). É o chamado Sistema Acruall Basis. A Lei n. 7.713/88 previu apenas duas alíquotas para o IRPF. Recentemente, em dezembro de 2008, o governo brasileiro anunciou a criação de duas novas alíquotas intermediárias de Imposto de Renda para as pessoas físicas: 7,5% e 22,5%, elevando para quatro as alíquotas que serão aplicadas a partir de 2009. Ficam mantidas as atuais alíquotas de 15% e 27,5%.

b) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ): o fato gerador engloba, além das hipóteses tributadas exclusivamente “na fonte”, o lucro, sendo de periodicidade trimestral. O lucro da pessoa jurídica ou equiparada à jurídica pode ser obtido pelos critérios da apuração real, presumida ou arbitrada:

– **Lucro Real:** apurado com base em contabilidade real, o lucro resulta da diferença da receita bruta menos as despesas operacionais, mediante rígidos critérios contábeis ou fiscais de escrita, exigindo-se o arquivo de documentos comprobatórios de tais receitas e

despesas. É o lucro líquido do período-base, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela lei fiscal. A apuração pelo lucro real é obrigatória para as empresas indicadas em lei (Lei n. 9.718/98) e opcional às demais;

Com respaldo nesse sistema, as pessoas jurídicas podem optar pelo pagamento por estimativa, consistente no pagamento mensal de um valor do imposto de renda aferido com base em um lucro estimado fixado em lei (mesmo critério usado para apurar o lucro presumido – ver a seguir), formalizando-se, no final do ano, um ajuste anual, por meio do qual será abatido o valor que foi pago mensalmente por estimativa durante o ano-base;

– **Lucro Presumido:** trata-se de sistema opcional pela pessoa jurídica não obrigada por lei à apuração pelo lucro real. Consiste na presunção legal de que o lucro da empresa é aquele por ela estabelecido com base na aplicação de um percentual sobre a receita bruta desta, no respectivo período de apuração. Exemplo: percentual de 16% para prestação de serviços de transportes (exceto cargas), 8% para prestação de serviços de transportes de cargas ou 32% para prestação de serviços gerais;

– **Lucro Arbitrado:** decorre da impossibilidade de se apurar o lucro da pessoa jurídica pelo critério real ou presumido em razão do não cumprimento de obrigações tributárias acessórias, tais como: não apresentação regular dos livros fiscais ou comerciais; não apresentação do sistema de escrituração de arquivos de documentos na forma da lei; e não apresentação do Livro Contábil Razão. Resulta, portanto, de imposição da autoridade fiscal, em face de prática irregular do contribuinte. Todavia, desde o advento da Lei n. 8.981/95, é possível à pessoa jurídica comunicar ao Fisco a impossibilidade de apuração do imposto de renda pelo lucro real ou presumido, de forma espontânea, optando por sujeitar-se à tributação do lucro arbitrado no período;

c) Imposto sobre a renda e a tributação internacional: como praxe internacional, a renda é tributável no país de quem a aufere. Assim, a renda deve ser tributada no país onde reside o contribuinte, salvo se tiver em outro país residência fixa ou comércio.

O ponto fulcral da tributação da renda em patamar internacional sempre foi a "mobilidade da renda", para a qual se assinam acordos de tributação internacional, a fim de que se inibam tais mecanismos de mobilização, preservando-se uma tributação adequada e justa. Tal "mobi-lidade" dos agentes econômicos e dos prestadores de serviços provoca, no âmbito da tributação do IR, uma dificuldade em detectar onde está a renda, onde está a sede da empresa contribuinte ou onde se deu a prestação do serviço, diante da fácil pulverização de valores no mundo hodierno. Em outras palavras, a tributação da renda real está praticamente impossível nos dias de hoje, forçando os países a trocarem informações (art. 199, parágrafo único, CTN) e implementarem medidas conjuntas, no sentido de coibirem a proliferação de paraísos fiscais e obterem a razão final da tributação consentânea com a justiça fiscal. Como exemplos de acordos para evitar dupla tributação do imposto sobre a renda, podemos citar alguns assinados pelo Brasil com os países adiante enumerados: China (Decreto n. 762/93); Coreia (Decreto n. 354/91); Equador (Decreto n. 95.717/88); Filipinas (Decreto n. 241/91); Finlândia (Decreto n. 2.465/98); Holanda (Decreto n. 355/91); Hungria (Decreto n.

53/91); Índia (Decreto n. 510/92); e outros tantos;

d) IR e as verbas indenizatórias: as **verbas indenizatórias não se sujeitam ao IR**, devendo o gravame incidir sobre as parcelas que compõem o ganho com o timbre de salário. Portanto, o caráter salarial é fundamental.

Note o entendimento jurisprudencial pertinente:

> Note o item considerado **CORRETO**, em prova realizada para o Concurso para o cargo de Juiz de Direito Substituto/MG, em 2006: *"Ficam isentos do Imposto sobre a Renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...) as indenizações por acidentes de trabalho".*

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ABONO SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. 1. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43, do CTN). 2. O abono salarial concedido aos empregados em substituição ao reajuste de salários não tem caráter indenizatório, mas salarial, porquanto incorpora ao salário do contribuinte. Sua função é repor a perda do poder aquisitivo do salário mercê do fenômeno inflacionário. 3. O abono pecuniário, substitutivo do reajuste salarial, revela nítido aumento patrimonial, exsurgindo o fato gerador do imposto de renda e formando o montante atualizado da base de cálculo da exação. 4. Recurso desprovido. (REsp 412615/SC, 1ª T., rel. Min. Luiz Fux, j. 15-10-2002)

Por oportuno, deve-se ressaltar que a indenização no âmbito trabalhista tem a finalidade de ressarcir o empregado por um dano, para cuja ocorrência ele não concorreu, devida apenas quando o rompimento do vínculo contratual decorrer de ato unilateral e injustificado do empregador. Por essa razão, o STJ "firmou entendimento de que a verba paga a título de indenização por rompimento do contrato de trabalho no período de estabilidade provisória (decorrente de imposição legal e não de liberalidade do empregador) **não** pode sofrer a incidência do imposto de renda" (AgRg no REsp 1.215.211/RJ, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª T., j. em 06-08-2013). De outra banda, os benefícios recebidos em razão de rescisão para a qual concorra voluntariamente não têm natureza jurídica de indenização, razão pela qual são acréscimos patrimoniais tributáveis como renda.

Observe alguns posicionamentos consagrados na retórica jurisprudencial:

1. O pagamento em dinheiro de férias não gozadas por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, aí se incluindo a remu-neração adicional, tendo natureza indenizatória, não se sujeita ao imposto sobre a renda (**Súmula n. 125 do STJ**);
2. A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda (**Súmula n. 215 do STJ**);
3. O aviso prévio, possuindo caráter indenizatório, não está sujeito à incidência do imposto sobre a renda;
4. Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais (**Súmula n. 498 do STJ**);
5. Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo. (**Súmula n. 463 do STJ**).

e) IR e o princípio da anterioridade: com o advento da Emenda Constitucional n.

42/2003, o IR passou a ser uma exceção ao período de anterioridade qualificada ou nonagesimal (art. 150, § 1º, in fine, da CF). Portanto, o IR deve obedecer à anterioridade anual, sem respeitar o período de 90 dias.

1 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro, 6. ed., p. 311.

2 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed., p. 824.

3 CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário, 24. ed., pp. 798-800.

4 BOTALLO, Eduardo Domingos. Lições de direito público, p. 62.

5 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 20.

6 MELO, José Eduardo Soares de. Curso de direito tributário, 8. ed., p. 20.

7 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 305.

8 BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro, 11. ed., p. 221.

9 COELHO, Guiomar. Tributos sobre o comércio exterior. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2006, p. 84.

10 helú NETO, Miguel. Imposto sobre importações e imposto sobre exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 73.

11 Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 309.

12 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., p. 329.

13 V. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed., 3 tir. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 114-115.

14 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 254.

15 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, pp. 167-168.

16 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 329.

17 RIBEIRO, Maria de Fátima; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. IPI, aspectos jurídicos relevantes. O direito ao crédito-prêmio do IPI. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, pp. 296-343.

18 Harada, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário, 7. ed., p. 303.

19 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29. ed., pp. 314-315, 317 e 323.

20 V. AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil, p. 255.

21 V. COSTA, Regina Helena. Conferência proferida no "Seminário sobre a Reforma Tributária". Realizado pelo Centro de Estudos Judiciários, em 20/21-03-2003, em Fortaleza-CE, publicado na Revista CEJ, Brasília, n. 22, jul./set. 2003, pp. 25-30 (p. 28).

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Protesto de CDA. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 41, fev. 1999.

AGRA, Walber de Moura. Manual de direito constitucional. São Paulo: RT, 2002.

ALBUQUERQUE, Marcos Cavalcanti de. Lei de execução fiscal. São Paulo: Madras, 2003.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de direito tributário. 5. ed., rev. e atual. Niterói: Impetus, 2007.

______. Direito tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência. 7. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; e STEINBRUCH, Fernando. Estudo IBPT – Dias trabalhados para pagar tributos. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/921/Dias-Trabalhados-para-pagar-Tributos>. Acesso em 5 de novembro de 2013.

AMARAL, Gilberto Luiz; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do. Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem-estar à Sociedade) – Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/896/Brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao>. Acesso em 5 de novembro de 2013.

AMARO, Luciano. Conceito e classificação dos tributos. Revista de Direito Tributário, n. 55, São Paulo: RT, 1991.

______. Direito tributário brasileiro. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

______. Lançamento por homologação e decadência. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (Resenha Tributária, Seção 1.3 – Imposto sobre a Renda – Comentário).

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. História dos tributos no Brasil. São Paulo: SINAFRESP, 2000.

ANDRADE, Rodrigo Fonseca Alves de. O princípio base da capacidade contributiva e a sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 38, n. 149, jan./mar. 2001.

ATALIBA, Geraldo. Considerações em torno da teoria jurídica da taxa. RDP n. 9.

______. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 11/12, 1980.

______. Empréstimos públicos e seu regime jurídico. São Paulo: RT, 1973.

______. Hipótese de incidência tributária. 4. ed. São Paulo: RT, 1990.

______. Hipótese de incidência tributária. 6. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

______. IPTU – Progressividade. Revista de Direito Público (RDP) 93/233.

______. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 51, 1997.

______. Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo: RT, 1964.

______. Noções de direito tributário. São Paulo: RT, 1964.

______. Progressividade e capacidade contributiva. Separata da Revista de Direito Tributário, 1991.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de direito tributário. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

______. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Edição revista e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

______. Uma introdução à ciência das finanças. Atualização de Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARBOSA, Ruy. Oração aos moços. São Paulo: [s.e.] Arcádia, 1944.

BARRETO, Aires Fernandino. Vedação ao efeito de confisco. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 64.

______. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: RT, 1987.

______. ISS – conflitos de competência. Tributação de Serviços e as Decisões do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: v. 60, set. 2000.

______. ISS na Constituição e na lei. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

Barreto, Aires Fernandino; Gonçalves, Gilberto Rodrigues. A penhora "on-line" na execução fiscal e a LC 118. Revista Dialética de Direito Tributário, 116\9, maio 2005.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. São Paulo: Saraiva, 2001.

______. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 5. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1993. v. 6.

______. Curso de direito financeiro e de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1991.

______. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

______. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1988. v. 6, t. 1.

BECHO, Renato Lopes; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

______. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal – parte geral 1. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. In: Curso de introdução à ciência política. Brasília: Universidade de Brasília, 1982. v. 7.

BORBA, Cláudio. Direito tributário: teoria e questões. 23. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento tributário: IPI, ICMS, ISS. 5. ed. 3ª Parte: Relevantes questões tributárias: capítulo XXIII. São Paulo: Atlas, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Isenções tributárias. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

______. Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988. Revista de Direito Público, São Paulo, n. 93, ano 23, jan./mar., 1990.

______. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. Recife, jan./dez. 1976 (Separata).

______. Isenções tributárias. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Lições de direito público. São Paulo: Dialética, 2003.

______. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 48.

______. Dívidas fiscais. Processo judicial. São Paulo: Saraiva, 1978.

______. Aspectos fundamentais da Competência Municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC n. 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. v. 2/IASP. Barueri: Manole, 2004.

BOTTESINI, Maury Ângelo et al. Lei de execução fiscal. 3. ed. São Paulo: RT, 2000.

BRAGA, Leopoldo. Do conceito jurídico de instituições de educação ou de assistência social. Rio de Janeiro: s/ed., 1971.

BRITO, Edvaldo Pereira de. Princípios constitucionais tributários. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 18, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993.

BRUYN JÚNIOR, Herbert C. P. de. O princípio do não confisco. São Paulo: Novas Conquistas, 2001.

CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 5. ed. São Paulo: RT, 2007.

CAMPOS, Dejalma de. Direito processual tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAMPOS, Flávio. Imunidade tributária na prestação de serviços por templos de qualquer culto. Revista Dialética de Direito Tributário, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), n. 54, mar. 2000.

CAMPOS, Francisco. Direito constitucional. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. v. 2.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra, 1994.

______. Direito constitucional e teoria da constituição. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Contribuições sociais. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Coedição Resenha Tributária e CEU, 1991, v. 7.

CARDOSO, Laís Vieira. Imunidade e o terceiro setor. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Coord.). Imunidade tributária. São Paulo: Editora MP/APET, 2005.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade. 1. ed., 3. tir. Curitiba: Juruá, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

______. ICMS. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

______. Vigência e aplicação das leis tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

______. Curso de direito tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

______. O princípio da anterioridade em matéria tributária. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, n. 63, [s.d.].

CASSONE, Vittorio. Direito tributário. São Paulo: Atlas, 2000.

______. Direito tributário. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

______. Fontes do direito tributário: espécies e efeitos práticos. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: RT, n. 15, jan./fev. 2007.

______. Verbete 1/16467. Repertório de Jurisprudência IOB: Tributário, Constitucional e Administrativo. São Paulo: IOB, n. 19, out. 2001.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco tributário. São Paulo: RT, 2002.

CASTRO, Aldemiro Araújo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

CASTRO, Alexandre Barros. Teoria e prática do direito processual tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Conflito espacial de competências: conceito de estabelecimento e possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária no ISS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. v. 2/IASP. Barueri: Manole, 2004.

CHIESA, Clélio. Medidas provisórias: o regime jurídico constitucional. Curitiba: Juruá, 1996.

COELHO, Guiomar. Tributos sobre o comércio exterior. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

COELHO, José Washington. Código Tributário Nacional interpretado. Rio de Janeiro: Correio da Manhã, 1968.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

______. Comentários à Constituição de 1988. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

______. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

______. Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

______. Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

______. Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

______. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

______. Teoria e prática das multas tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense.

CONTI, José Maurício. Princípios da capacidade contributiva e da progressividade. São Paulo: Dialética, 1996.

CORRÊA, Walter Barbosa. A propósito do fato gerador pendente. Repertório IOB de Jurisprudência, 15/277, Cad. 1, 1991.

______. Curso de direito tributário. Belém: Cejup, 1993.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações tributárias e delitos fiscais. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COSTA, Alcides Jorge. Da extinção das obrigações tributárias. Tese de Titularidade, apresentada na FADUSP, São Paulo, FADUSP, 1991.

______. Natureza jurídica dos empréstimos compulsórios. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 70, out./dez. 1962.

COSTA, Mário Luiz Oliveira da. Lei Complementar n. 118/2005: a pretendida interpretação retroativa acerca do disposto no art. 168, I do CTN. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 115, abr. 2005.

COSTA, Regina Helena. Conferência proferida no "Seminário sobre a Reforma Tributária". Realizado pelo Centro de Estudos Judiciários, em 20/21-03-2003, em Fortaleza-CE. Revista CEJ, Brasília, n. 22, jul./set. 2003.

______. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

______. Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

______. Princípio da capacidade contributiva. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA JR., Dirley da. Curso de direito administrativo. 6. ed. Salvador: JusPodivm, 2007.

______. Curso de direito constitucional. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2008.

DALLARI, Adilson. Imunidade de estatal delegada de serviço público. Revista de Direito Tributário, n. 65, 1995.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de teoria geral do estado. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

DANILEVICZ, Ígor. Os limites entre o ISS e o ICMS: a LC n. 116/2003 em face do DL n. 406/68 e as leis complementares relativas ao ICMS. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. v. 2/IASP. Barueri: Manole, 2004.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2000.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

______. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DEODATO, Alberto. Manual de ciência das finanças. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1954.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo: Saraiva, 1982.

______. Um retorno necessário a Aliomar Baleeiro: reflexões sobre os efeitos decorrentes da incidência de impostos e contribuições sobre os bens adquiridos pelos entes estatais. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coord.). Juiz de Fora: IDENC, 2008.

______. Medidas provisórias – sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. Revista de Direito Tributário, São Paulo: RT, n. 45, 1988.

______. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: RT, 1988.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

______. Direito administrativo. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

______. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

DINAMARCO, Cândido Rangel. Execução civil. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

Diniz, Gustavo Saad. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). Código Tributário Nacional: comentado, anotado e atualizado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; RIBEIRO, Maria de Fátima. Instrumentos normativos primários e secundários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

______. IPI, aspectos jurídicos relevantes. O direito ao crédito-prêmio do IPI. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.

DINIZ, Maria Helena. Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro interpretada. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Direito constitucional tributário e due process of law. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

______. Da lei tributária no tempo. São Paulo: Obelisco, 1968.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

______. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

______. Introdução ao direito tributário. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., 1959.

______. Conceito e espécies de empréstimo compulsório. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, n. 14, out./dez. 1970.

FANUCCHI, Fábio. Curso de direito tributário brasileiro. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. I.

______. Curso de direito tributário brasileiro. 4. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1979.

FANUCCHI, Fábio; MARTINS, Rogério V. Gandra (atual.). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional, São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed. São Paulo: RT, 2007.

FELIPE, Jorge Franklin Alves. Direito tributário na prática forense. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERNANDES, Cíntia Estefânia. Princípio da vedação de tributo com efeito de confisco. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (Coord.). Direito tributário atual. Curitiba: Juruá, 2000.

FERRASSINI, Antônio Alexandre; SILVA, Volney Zamenhof de Oliveira (Coord.). Código Tributário Nacional comentado e anotado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002.

FERRAZ, Roberto; BOARETO, Luiz Alfredo. ISS – A taxatividade das listas de serviços instituídas pelas Leis Complementares 56/87 e 116/2003 e os serviços bancários – matéria submetida à sistemática dos recursos repetitivos no STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 168, set. 2009.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários à Constituição brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1994. v. 3.

FERREIRA, Pinto. Comentários à Constituição brasileira. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 5.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. Imunidade tributária. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Princípio de proteção ao contribuinte, princípio da segurança jurídica. Revista de Direito Tributário, n. 47.

FIGUEIREDO, Adriana Samato; MOTA Douglas. Aspectos relevantes da nova lei de ISS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). ISS LC 116/2003. Curitiba: Juruá, 2004.

FLAKS, Milton. Comentários à lei de execução fiscal. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FONSECA, Fernando Henrique Costa Roxo da. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). Código Tributário Nacional: comentado, anotado e atualizado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002.

FRANCISCO, José Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

FURLAN, Valéria. Imposto predial e territorial urbano. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

______. ITBI – Imposto Sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade

Católica de São Paulo, 2003, inédita.

GAGLIANO, Pablo Stolze. Novo curso de direito civil: abrangendo o Código de 1916 e o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2002.

GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In: IPTU, aspectos jurídicos relevantes. Coord. Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GOLDSCHIMIDT, Fabio Brun. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: RT, 2003.

GOMES, Luiz Flávio. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. In Direito penal empresarial. São Paulo: Dialética, 1995.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1.

GONÇALVES, José Artur Lima; ATALIBA, Geraldo. Carga tributária e prazo de recolhimento de tributos. Revista de Direito Tributário, v. 45, 1988.

GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. Processo administrativo tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 75, 1999.

GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. Procedimentos especiais. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GORDILLO, Agustin A. Procedimiento y recursos administrativos. 2. ed. Buenos Aires: Marchi, 1971.

GRAU, Eros Roberto. Empresas estatais ou estado empresário. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira (Coord.). Curso de direito administrativo. São Paulo: RT, 1986.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

______. Direito financeiro e tributário. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

______. Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva. São Paulo: Saraiva, 1991.

hIlú NETO, Miguel. Imposto sobre importações e imposto sobre exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HENSEL, Albert. In: FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

HORVATH, Estevão. O princípio do não confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Regis Fernandes. Manual de direito financeiro. 6. ed. São Paulo: RT, 2003.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

______. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

______. Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988. São Paulo: Atlas, 1995.

JARACH, Dino. Curso superior de derecho tributario. Buenos Aires: Nueva, 1969.

______. O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: RT, 1989.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Dicionário jurídico tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

______. Dicionário jurídico tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

______. Manual de direito financeiro e tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

JELLINEK, Georg. Teoría general del estado. Buenos Aires: Albatroz, 1954.

JUSTEN FILHO, Marçal. Capacidade contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14, 1989.

______. Concessões de serviços públicos. São Paulo: Dialética, 1997.

______. Comentários à lei de licitações e contratos administrativos. 3. ed. Rio de Janeiro: Aide, 1994.

KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

______. Teoria pura do direito. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KREPSKY, Júlio César. Limites das multas por infrações tributárias. Leme: JH Mizuno, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. Comentários

ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

______. Contribuições no direito brasileiro. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 47, 1989.

______. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

______. Taxa e preço público. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1985.

LARENZ, Karl. Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LENZ, Carlos Eduardo Thompson Flores. Empréstimo compulsório e princípio da anterioridade. Revista de Direito Tributário, v. 11, n. 40, abr./jun. 1987.

LEONETTI, Carlos Araújo. A contribuição de melhoria na Constituição de 1988. Florianópolis: Editora Diploma Legal, 2000.

______. Natureza jurídica do pedágio. Biblioteca Central, UFSC, Florianópolis, v. 25, n. 49, dez. 2004.

LIMA, João Franzen de. Curso de direito civil brasileiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

LIMA, Ruy Cirne. Município pode lançar contribuição de melhoria sem esperar regulamento. Revista de Direito Público, n. 10.

LIRA, Ricardo Pereira. Elementos de direito urbanístico. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

LOPES, Mauro Luís Rocha. Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 1º a 95. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.

______. Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138. São Paulo: Atlas, 2004. v. II.

______. Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218. São Paulo: Atlas, 2005. v. III.

______. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2008.

______. Curso de direito tributário. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

______. Curso de direito tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

______. Juízo de admissibilidade na execução fiscal. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 22.

______. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

______. Progressividade e seletividade no IPTU. In: Peixoto, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU, aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

______. Protesto de certidão de dívida ativa. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 130/34, jul. 2006.

______. O ISS e o arrendamento mercantil. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, v. 185, fev. 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 62, nov. 2000.

______. Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas, 2007.

______. Processo tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Vieira. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Lançamento tributário e decadência. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 2002.

MADEIRA, Anderson S. Direito tributário. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006.

MANEIRA, Eduardo. Direito tributário: princípio da não surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARIOTTI, Alexandre. Medidas provisórias. São Paulo: Saraiva, 1999.

MARQUES, Carlos Roberto. Contornos e fundamentos modernos da contribuição de melhoria. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MARQUES, Márcio Severo. Empréstimo compulsório na Constituição Federal. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 65, 1994.

MARTINS, Alan. In: OLIVEIRA SILVA, Volney Zamenhof de (Coord.). Código Tributário Nacional: comentado, anotado e

atualizado. 2. ed. Campinas: CS Edições, 2002.

MARTINS, Cláudio. Normas gerais de direito tributário. 2. ed. São Paulo: Forense, 1969.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

______. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional (arts. 96 a 218). São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2.

______. A contribuição de melhoria no sistema constitucional brasileiro. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 13/94.

______. Imunidade tributária dos correios e telégrafos. Revista Jurídica, 288/32, 38.

______. Os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 5. ed. Belém: Cejup, 1997. v. 2.

______. Sistema tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990.

______. Sistema tributário na Constituição de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

______. Taxa e preço público. Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 10.

______. Teoria da imposição tributária. São Paulo: Saraiva, 1983.

______. As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos. In: ______. (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo, Bushatsky, 1977, v. 3.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Aspectos relevantes do ISS. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 182, nov. 2010.

MARTINS, Sergio Pinto. Manual de direito tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ricardo Lacaz. Tributação das heranças e doação. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FADUSP, São Paulo, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. 2008. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Faculdade de Direito, Porto Alegre, 2008.

______. A opção do judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas. Revista Meio Jurídico, ano IV, n. 41, jan. 2001.

______. Curso de direito internacional público. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2009.

______. O novo 3º do art. 5º da Constituição e sua eficácia. Revista Forense, v. 378, ano 101, Rio de Janeiro, mar./abr. 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 5. ed. São Paulo: RT, 1990.

______. Direito administrativo brasileiro. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

______. Direito municipal brasileiro. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

______. Direito municipal brasileiro. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

______. Mandado de segurança e ação popular. 10. ed. São Paulo: RT,

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Taxa de Serviço (parecer). Revista de Direito Tributário, n. 9-10, 1979.

______. Curso de direito administrativo. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

______. Curso de direito administrativo. 13. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

______. Perfil constitucional das medidas provisórias. Revista de Direito Público, São Paulo: RT, n. 95, jul./set. 1991.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Princípios gerais de direito administrativo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. v. 1

MELO, José Eduardo Soares de. Capacidade contributiva. Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, v. 14, 1989.

______. Contribuições sociais no sistema tributário. São Paulo: Malheiros, 1993.

______. Curso de direito tributário. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

______. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

______. ICMS: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

______. Processo tributário administrativo federal, estadual e municipal. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MONTESQUIEU. Do espírito das leis. São Paulo: Martin Claret, 2002.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

______. Direito constitucional. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A taxa no sistema tributário brasileiro. São Paulo: RT, 1968.

______. Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v. 1 e 2.

______. Compêndio de direito tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 1.

______. Doutrina e prática das taxas. São Paulo: RT, 1976.

______. Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões. São Paulo: Max Limonad, 1964.

______. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MOREIRA, João Baptista. Contribuição de melhoria. In: Novelli, Flávio Bauer (Coord.). Tratado de direito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981, v. 8.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

NEGRÃO, Theotonio. Código de Processo Civil e legislação processual em vigor. 9. ed. São Paulo: RT.

NERY JR., Nelson. Código de Processo Civil comentado. 9. ed. São Paulo: RT.

______. Princípios do processo civil na Constituição Federal. 4. ed. São Paulo: RT, 1997.

NEVES, José Carlos de Souza Costa. Decadência e Prescrição. In: martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2001.

NIEBUHR, Joel de Menezes. O novo regime constitucional da medida provisória. São Paulo: Dialética, 2001.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. Princípio constitucional da capacidade contributiva. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

______. Direito tributário: estudo de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973 (5ª coletânea).

NOUR, Ricardo Abdul. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1988.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuição provisória sobre movimentação financeira – Capacidade contributiva e outros questionamentos. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições sociais: problemas jurídicos (Cofins, PIS, CSLL e CPMF). São Paulo: Dialética, 1999.

______. Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Elisão e evasão fiscal. Cadernos de Pesquisas Tributárias, Resenha Tributária/CEUU, n. 13, 1988.

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. Imunidade tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

PAULSEN, Leandro. Contribuições – Custeio da Seguridade Social. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

______. Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PEREZ, Fernando Augusto Monteiro. Extensão e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto. RTJE, v. 178, set./out. 2000.

PIMENTEL, Wellington Moreira. Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: RT, v. 8.

PIRES, Adilson Rodrigues. Manual de direito tributário. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

PIZOLIO, Reinaldo; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000.

______. Princípio da proporcionalidade no direito tributário. 2000. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo: RT, 1967. t. V.

______. Comentários à Constituição de 1967: com a Emenda n. 1, de 1969, t. I. São Paulo: RT, 1969.

______. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda 1/69. 2. ed. São Paulo: RT, 1970. t. II.

______. Comentários à Constituição de 1967. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. II.

______. Tratado de direito privado. 3. ed., 2. reimpr. São Paulo: RT, 1984.

QUEIROZ, Luís César Souza de. Sujeição passiva tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

RAU DE SOUZA, Maria Helena; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed. São Paulo: RT, 2007.

RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REALE, Miguel. Contribuições sociais. In: Aplicações da Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do Mercosul. Scientia Juris, Londrina, v. I, 1997.

RIOS, Roger Raupp. Direito econômico e direito administrativo: duplo enfoque sobre as razões e limites da exigência de certidões. Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil, ano 14, n. 49, mar./abr. 1996.

ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. Execução fiscal, doutrina e jurisprudência. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Contribuição de melhoria na Constituição de 1988. Repertório IOB de Jurisprudência, n. 19/93.

______. Determinação do montante do tributo. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.

______. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

RODRIGUES, Walter Piva. Substituição tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Novo manual de direito financeiro e direito tributário à luz da nova Constituição. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar.

______. Manual de direito financeiro e direito tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

______. Manual de direito financeiro e tributário. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y derecho. Madri: Instituto de Estudios Políticos, 1963. v. 34.

SAKAKIHARA, Zuudi; FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado. 4. ed. São Paulo: RT, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo n. 62, nov. 2002.

______. Decadência e prescrição no direito tributário. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade religiosa. RDDT, n. 4, ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.), jan. 1996.

SARMENTO, Daniel. O crucifixo nos tribunais e a laicidade do Estado. In: LOREA, Roberto Arriada (Org.). Em defesa das liberdades laicas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Revista Pesquisas Tributárias (Nova Série 6). São Paulo: RT, 2000.

SCHIER, Paulo Ricardo. Direito constitucional: anotações nucleares. Curitiba: Juruá, 2002.

SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 41, n. 164, out./dez. 2004.

SILVA NETO, José Francisco da. Apontamentos de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, Edgard Neves da. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Curso de direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

SILVEIRA, Rodrigo Maitto da. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

SOUZA, Luiz Sergio Fernandes de. Sentença. Imunidade tributária. Templos de qualquer natureza... Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura, São Paulo, v. 3, n. 7, jan./fev. 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

______. Comentários à Constituição de 1946. 3. ed. Rio de Janeiro, 1960. v. II.

______. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Financeiras S.A., s/d.

______. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 (Edição Póstuma).

______ et al. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: RT, 1975.

SPAGNOL, Werther Botelho. Da tributação e sua destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. O Congresso Nacional e a produção de normas tributária. In: CAMPOS, Dejalma de (Coord.). O sistema tributário na revisão constitucional. São Paulo: Atlas, 1993.

TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

______. Normas de interpretação e integração do direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2000.

______. O princípio da tipicidade no direito tributário. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo, 2004.

______. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. III.

TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Série Barão de Ramalho. Col. Dir. Tributário. v. 2/IASP. Barueri: Manole, 2004.

UCKMAR, Victor. Princípios comuns de direito constitucional tributário. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1976.

______. Princípios comuns de direito constitucional tributário. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VALÉRIO, Walter Palder. Programa de direito tributário. Parte geral. Porto Alegre: Sulina, 1970.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. O princípio da irretroatividade da lei tributária. RTDP n. 15:13/23.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: Fischer, Octávio Campos (Coord.). Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.

VILLEGAS, Héctor. Curso de direito tributário. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. Curso avançado de processo civil. 7. ed. São Paulo: RT, 2005. v. 1.

XAVIER, Alberto. Do lançamento. Teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

______. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: RT, 1978.

______. Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN. RTFP n. 55/105, abr. 2004.

______. Direito tributário e empresarial: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

APÊNDICE
LINHA DO TEMPO

A **Linha do Tempo** foi concebida pelo Autor no intuito de sistematizar a assimilação da relação jurídico-tributária. Permite uma visão ampla, conjunta e didática do Direito Tributário em movimento, clarificando os momentos cruciais da relação tributacional, traduzidos em uma ordem cronológica, facilmente digerível ao leitor.

Relação jurídico-tributária – "Linha do Tempo"

HI: Hipótese de incidência

FG: Fato gerador (arts. 114 a 118, CTN)

OT: Obrigação tributária, pode ser:
- Principal (pecúnia);
- Acessória (fazer, não fazer e tolerar).

Lançamento:
- Constitui o crédito tributário (art. 142, CTN);
- Ato documental de cobrança;
- Ato privativo da autoridade de administrativa (vinculado e obrigatório).

CT: Crédito tributário (art. 139, CTN)

DA: Dívida ativa – arts. 201 e 202, CTN (**inscrição** = transforma o CT em DA)

CDA: Certidão dívida ativa
- **Título executivo extrajudicial** – art. 202, parágrafo único, CTN

Ação de execução fiscal e embargos à execução fiscal (Lei n. 6.830/80)

Suspensão do CT art. 151, CTN **"moderecopa" (palavra mnemônica)**
- I – Moratória
- II – Depósito do montante integral
- III – Reclamações e recursos em processo tributário administrativo
- IV – Concessão de medida liminar em mandado de segurança
- V – Concessão tutela antecipada em outras ações (LC n. 104/2001)
- VI – Parcelamento (LC n. 104/2001)

Extinção do CT art. 156, CTN rol taxativo
- I – Pagamento (art. 157)
- *II – Compensação (art. 170)
- *III – Transação (art. 171)
- *IV – Remissão (art. 172) (remitir = perdoar) ⇨ (para tributo e multa lançados)
- V – Conversão do depósito em renda
- VI – Pagto antecipado **E** homologação do lançamento (art. 150, §§ 1º e 4º, CTN)
- VII – Consignação em pagamento (art. 164)
- VIII – Decisão administrativa irrSeformável
- IX – Decisão judicial transitada em julgado
- *X – Dação em pagto (bens imóveis) – (LC n. 104/2001)

***Modalidades indiretas de extinção do CT**

Exclusão do CT
- I – Isenção – arts. 176 a 179 (antes do lançamento e após a OT) – para tributo não lançado.
- II – Anistia – arts. 180 a 182 (antes do lançamento e após a OT) – para multa não lançada.